RACHUNKOWOŚĆ — PODATKI

TREŚĆ NUMERU:

MIESIĘCZNIK

ROK I. • NUMER 1-2 LIPIEC/SIERPIEŃ 1947 CENA EGZ. 150 ZŁ

WYDAWCA: SPÓŁDZIELNIA WYDAWNICZA „ŻYCIE GOSPODARCZE“

NA DROGĘ...

Występujemy z nowym pismem, jedynym w Polsce, w sferze zagadnień w tytule zakreślonych, chcąc zapełnić lukę w naszym czasopiśmiennictwie fachowym.

Konieczność wydawania tego rodzaju organu fachowego jest w dzisiejszych czasach bezsporna z uwagi na:

a) dogłębne przeobrażenia gospodarcze naszego państwa, które z natury rzeczy wysunęły rachunkowość na czoło praktycznych umiejętności ekonomiczno-handlowych;

b) rozwój zasięgu i znaczenia gospodarki planowej;

c) zasadnicze zmiany założeń i dogmatów polityki fiskalnej państwa;

d) braki fachowe księgowych oraz zasadnicze niedociągnięcia programowe, metodyczne i fachowe w szkoleniu narybku księgowych.

Celami pisma, które stawiamy mu u jego kolebki, są:

1. analizowanie bieżących zagadnień fachowych;
2. informowanie o przemianach strukturalnych, ustawodawczych oraz fachowych na płaszczyźnie rachunkowości i podatków;
3. konsekwentne i ciągłe instruowanie Czytelników w zakresie zagadnień najmniej oświetlanych i najsłabiej w literaturze przepracowanych;
4. poradnictwo fachowe w zakresie i na tematy podsuwane przez Czytelników;
5. zapoznawanie Czytelników z doświadczeniami poczynionymi w praktyce;
6. wpływanie na podnoszenie się morale gospodarczego, a więc między innymi i podatkowego.

Realizacja wyżej nakreślonych celów znajdzie swój wyraz w następującym podziale rzeczowym treści nowego czasopisma:

Zagadnienia ogólne.

Zagadnienia monograficzne.

Zagadnienia kontroli.

Dział informacyjny (nowe ustawodawstwo skarbowe i gospodarcze, zarządzenia, okólniki, kącik bibliograficzny).

„Między nami... fachowcami“ (polemika, doświadczenia, interpretacje, uwagi na temat zamieszczonych artykułów itp.)

Pomysły i udoskonalenia.

Zagadnienia dla Czytelników (zapytania, fachowe konkursy, połączone z losowaniem nagród).

„Prosimy o wyjaśnienie“ (zapytania fachowe Czytelników z zakresu rachunkowości i skarbowości, połączone z pewnymi stałymi datkami na cele społeczne).

Przedruki z prasy krajowej i zagranicznej.

„Z praktyki — dla praktyki“ (wywiady i reportaże z różnych przedsiębiorstw).

Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce.

Kącik Nauczyciela Szkoły Zawodowej.

Powyższe pragniemy spełnić, zrealizować i osiągnąć w imię interesów:

Życia Gospodarczego Nowej Polski.
Poziomu fachowego i etycznego zawodu księgowego.
Ruchu zawodowego księgowych i
Szkolenia narybku fachowego.

Czy nam się to uda, zależy nie tylko od nas, ale i od Was! Zależy od tego, czy będziecie nas uważnie i systematycznie czytali oraz utrzymywali z nami kontakt, komunikując swe spostrzeżenia fachowe, uwagi, sugestie i życzenia, biorąc udział w konkursach i ankietach.

REDAKCJA

Pojęciem „rachunkowość" obejmujemy szeroki wachlarz zagadnień, składających się w swym całokształcie na formalną stronę ekonomiki. W tym znaczeniu rachunkowość jest pojęciem nadrzędnym w stosunku do pojęć takich jak: planowanie, księgowość, sprawozdawczość i statystyka. Możnaby, parafrazując słowa jednego z wielkich teoretyków społecznych, powiedzieć, że podstawą gospodarki planowej, a raczej podstawą planowości w gospodarowaniu jest właśnie rachunek. Bez tego instrumentu planowość gospodarki narodowej jest nie do pomyślenia, a stopień dokładności osiągnięty w rachunkowości jest rozstrzygający dla możliwości trafnego przewidywania, stanowiącego istotę planowania gospodarczego.

Powiązanie wzajemne zagadnień planowania, księgowości, sprawozdawczości i statystyki wynika z samej ich istoty. Planowanie gospodarcze wymaga oparcia cyfrowego o dane sprawozdawczości i statystyki. Z kolei sprawozdawczość i statystyka daje wskaźniki wykonania planu, a zatem pozwala na ocenę trafności przewidywań zawartych w planie. Księgowość, rejestrująca wartości materialne w ich ilościowym i pieniężnym wyrazie, jest podstawą sprawozdawczości.

Przez samą decyzję o przejściu na tory gospodarki planowej formy jej nie są jeszcze gotowe. Wykuwają się one w ciężkim codziennym trudzie techników, ekonomistów i księgowych. Cała spuścizna rozwiązań zagadnień formalnej strony ekonomiki, cała spuścizna ustroju kapitalistycznego w tej dziedzinie musi być przekuta na nowy oręż.

Literatura nasza z zakresu tych zagadnień, nawet powojenna, przepojona jest problematyką spółek akcyjnych. Przeglądając tę literaturę lub skrypty uniwersyteckie, można nabrać wrażenia, że zagadnienia dywidendy są najbardziej charakterystycznymi dla współczesnej naszej problematyki gospodarczej.

Z warsztatów naszych praktyków-ekonomistów wychodzą coraz częściej w formach opracowań branżowych, planów kont, instrukcji kalkulacyjnych, sprawozdawczych wartościowe myśli i koncepcje. Tworzy się przez to i co raz bardziej wzbogaca problematyka rachunkowości. Wielka ilość zagadnień leży jednak nadal odłogiem.

Ich podjęcie, poddanie dyskusji i wskazanie dróg rozwiązania — oto zadanie, które winno sobie postawić nowopowstające czasopismo.

EUGENIUSZ SZYR
I Wiceminister Przemysłu i Handlu

KAZIMIERZ SOWA

Księgowość, rachunkowość czy buchalteria?

Do czasów pierwszej wojny światowej (1914—1918) rozwój księgowości był wprawdzie ciągły, ale bardzo powolny.

Wiek 20, a zwłaszcza lata 1926—1939, stanowi okres ogromnych zmian w księgowości, zmian idących tak w głąb jak i wszerz, ciągle jednak zamykających się w ramach jednego i tego samego systemu, tj. systemu podwójnego, który zaczyna przeżywać swój renesans.

Jeszcze przed I wojną światową (1914—1918) była księgowość sprawą czysto prywatną przemysłu i handlu, regulowaną wyłącznie instruktywnymi przepisami ustawodawstwa handlowego. Nie istniał wtedy, tak rozbudowany jak dzisiaj, aparat administracji skarbowej, z jego kontrolnymi ramionami — rewizorami. Do rzadkości, zakrawającej na miarę sensacji, należał wówczas fakt zakwestionowania przez administrację skarbową bilansu wzgl. całej księgowości jakiegoś przedsiębiorstwa. Dzisiaj, ze względu na rozszerzenie się zadań i funkcji państwa, wysunęły się na jeden z pierwszych planów potrzeby administracji skarbowej, która wymusza księgowość prawidłową, gospodarczo-przejrzystą i wiarygodną. Pierwsze 7 lat powojennych (1919—1926) przyniosło księgowości niewielkie zmiany, jako, iż były to lata deruty walutowej i kredytowej, wskutek której atmosfera moralna wszelkiej działalności gospodarczej pozostawiała wiele do życzenia. Natomiast lata następne przyniosły zmiany ogromne w zasięgu, metodach i treści dawnej „kronikarki przedsiębiorstw" — księgowości. **Jeśli mimo tych zmian ciągle jeszcze dyskutuje się, czy księgowość jest odrębną nauką, czy też nie, wynika to przede wszystkim z tego, iż terminologia naukowa jest ciągle jeszcze płynna oraz wykazuje poważne luki (szczególnie w naszym języku). Warto by nad tym popracować i podyskutować. Materia to obszerna i trudna, ale ważna.**

Niechaj artykuł niniejszy wybierze np. pomiędzy terminami: „księgowość", „rachunkowość" i „buchalteria".

Co to jest księgowość i czy można ją identyfikować z rachunkowością?

Dać w krótkim wywodzie wysubtelniony obraz zadań księgowości nie jest łatwo.

Spośród trzech tylko istniejących systemów księgowości, tj. systemu podwójnego, kameralistycznego i pojedyńczego, uchodzić może za prawidłowy i nowoczesny — jedynie system podwójny, ze wszystkimi jego metodami, technikami i formami pochodnymi. Jedynie ten system można nazwać systemem nerwowym przedsiębiorstwa. Bilanse majątkowe i bilanse wyników tworzą jego więzy, łańcuch bieżących wpisów stanowi jego gałązki nerwowe. Im zdrowszy system nerwowy, tym spokojniejsze i równomierniejsze reagowanie organizmu, im lepsza księgowość, tym zupełniejszy i szczegółowszy obraz liczbowy, który w niej stopniowo, chronologicznie i systematycznie narasta. I tak jak system nerwowy w coraz to wyższych jednostkach biologicznych ulegał wydoskonaleniu, tak i metody jej oraz techniki i formy, przechodzą ewolucję doskonaląca.

Odrzucając zaś metaforę i patrząc na księgowość z punktu widzenia ekonomicznego, wyjść trzeba z zasady homo oeconomicus, która zakłada najlepsze osiągalne wykorzystanie pracy ludzkiej, kapitału i tworzywa, jako cel każdej jednostki gospodarującej.

Chodzi przy tym nie tylko o zakres ustalony jej potrzebami własnymi, ale i o zakres potrzeb cudzych. Lorenz Stein w „Lehrbuch der Nationaloekonomie" (Wiedeń 1886) powiedział: „Księgowość jest sumieniem gospodarczym przedsiębiorstwa, uświadomieniem zobowiązań wobec obcych, sprowadzonym do liczbowej znajomości zakresu, w którym może je wypełnić; dopiero księgowość pokazuje każdej indywidualności to, co jest dla niej możliwe, obok tego, co jest niemożliwe, rzeczywisty postęp obok nieokreślonego pędu do dalszego rozwoju."

W każdym tedy przedsiębiorstwie, jako komórce założonej i prowadzonej przez człowieka, istnieć musi m. i. pęd ku mnożeniu wartości. Jeśli się zaś chce odpowiedzieć na pytanie, czy działalność gospodarcza przedsiębiorstwa jest pożyteczną — ekonomicznie, tj. czy zachowuje zasadę gospodarności, trzeba umieć pęd wspomniany mierzyć. Mierzy się go przy pomocy księgowości. Ponieważ zaś mnożenie wartości leży nie tylko w interesie egoistycznym jednostki, ale i całego gospodarstwa społecznego, przeto księgowość ma nie tylko funkcje prywatno-gospodarcze, ale i publiczno-gospodarcze, na skutek czego podlega normom prawa handlowego, podatkowego, karnego, które jednak je oblicza i założeń wewnętrznych wypaczać nie mogą a przynajmniej nie powinny. Wspomniane mnożenie wartości jest możliwe w przedsiębiorstwie tylko:

1. Przez wywoływanie i podtrzymywanie przepływu strumienia wartości. Przebieg ten jest zamknięty w sobie i ciągły, nazywa się go więc — obrotem.
2. Przez ponoszenie na rzecz przebiegów ad 1) pewnych ofiar, pod postacią tolerowania w przedsiębiorstwie do pewnych granic czynników umniejszających ogólną sumę wartości przez gospodarowanie zrodzonych, tj. tolerowanie nakładów (zwanych powszechnie stratami organicznymi lub stratami brutto, lub po prostu stratami). Terminu „strata" — należy jednak unikać, gdyż budzi on fałszywe skojarzenia u człowieka, dla którego strata jest synonimem jakiejś, jeśli nie katastrofy, to w każdym razie stanu, przed którym należy się wszystkimi środkami bronić. Z drugiej jednak strony bez nakładów nie ma mnożenia wartości. Nakłady te tylko muszą być mniejsze od przyrostów wartości, czyli zysków brutto, gdyż w przeciwnym razie przedsiębiorstwo wykazując może nawet pęd ku mnożeniu wartości, celu swego nie osiąga i zaczyna konsumować własną względnie co gorzej i cudzą substancję majątkową. Istniejący i zmierzony przyrost wartości stanowi zysk netto.

Zjawiska ad 1) i ad 2) o tyle, o ile są liczbowo uchwytne, rejestruje (utrwala) księgowość, która z tytułu swego wieku i rozpowszechnienia utożsamiana jest pojęciowo z rachunkowością, posiadającą dużo szersze podstawy i zadania. Spadły na nią mianowicie w ciągu ostatniego dwudziestolecia i inne funkcje, poza funkcjami rejestracyjnymi.

Ogół ciążących na rachunkowości zadań ujęło najlakoniczniej może pewne zarobkowe zrzeszenie francuskich księgowych, które wybrało sobie następujący slogan, mający im ułatwić akwizycję zleceń na różne prace organizacyjne. Slogan ten brzmi:

„Chcesz wiedzieć gdzieś był, gdzie jesteś i dokąd idziesz — poleć zorganizować względnie zreorganizować rachunkowość.“

Można dyskutować wartość tego sloganu z różnych punktów widzenia, przyznać jednak trzeba, iż w sposób obrazowy oddaje istotę zadań rachunkowości. Z jednej strony bowiem podkreśla **funkcje rejestracyjne (przeszłość, teraźniejszość — zasięg księgowości)**, o których była mowa wyżej, a z drugiej strony — **funkcje prognostyczne rachunkowości, oparte na statystyce i analizie zjawisk byłych.** Wszyscy nawykli jesteśmy doceniać przede wszystkim funkcje rejestracyjne rachunkowości, tj. funkcje istniejącej do niedawna wyłącznie księgowości. I nic dziwnego, każdy bowiem człowiek, nawet i ten, którego umysł jest rekordowo chłonny i konserwuje dobrze różne fakty i dane, musi sobie zdawać sprawę z tego, iż wiele z wchłoniętych elementów — zanika. Nie wielu zaś wie, iż więcej niż 60% tego wszystkiego, co w ciągu doby widzimy, słyszymy, mówimy i myślimy — znika, zostaje zapomniane względnie przysłonięte mgłą ogólników.

Funkcja rejestracyjna (dla wsparcia małej stosunkowo trwałości wiadomości w umyśle ludzkim) dominowała do dni dzisiejszych, gdy dołączyły się do niej funkcje: analityczna i prognostyczna.

Jak już z dotychczasowego wynika, rachunkowość jest pojęciem szerszym aniżeli księgowość. Księgowość jest najważniejszą częścią rachunkowości, fotografującą oraz utrwalającą wewnętrzne i zewnętrzne (księgowość finansowa czyli handlowa) względnie tylko wewnętrzne ruchy wartości przedsiębiorstwa, (księgowość magazynowa, księgowość inwestycyjna, księgowość kalkulacyjna) i dającą coraz to inny obraz majątku zarobkowego. Ma ona przede wszystkim funkcje **prywatnogospodarcze. Rachunkowość poza zadaniami przypadającymi księgowości, analizuje przebiegi koniunktur w przedsiębiorstwie, ocenia krytycznie jego politykę wewnętrzną, umożliwia gospodarcze planowanie oraz porównanie tętna przedsiębiorstwa w czasie i przestrzeni, a wreszcie odgrywa rolę maszyn statystycznych.** Spełnia w ten sposób także funkcje publiczno-gospodarcze. Wbudowana jest rachunkowość w każde prawidłowe przedsiębiorstwo w sposób tak trwały, iż trudno sobie wyobrazić jakikolwiek jego człon, któryby mógł działać sprawnie bez niej, jako ośrodka centralnego.

Tendencje rozwojowe rachunkowości dałyby się krótko ująć następująco:

1. **Wzmożenie funkcyj publicznych rachunkowości.**
2. **Ekonomizacja metod pracy, przez wprowadzenie podziału pracy i automatyzację czynności pisarskich.**
3. **Rozszerzenie pola widzenia.**
4. **Rozbudowa kręgu kont.**
5. **Walka z kontami mieszanymi, czyli zapasowo-wynikowymi.**

Około 500 lat upłynęło, zanim klasyczne postacie księgowości zostały na nowo ukształtowane i dopasowane do zróżnicowanych w międzyczasie potrzeb przedsiębiorstw. Bezpośrednim powodem stała się walka konkurencyjna, której najtęższą i najdotkliwszą bronią są zdyscyplinowane i możliwie jak najniższe koszty. Tych ostatnich zaś najlepszym „wodzem“ jest rachunkowość, o ile tylko potrafi je błyskawicznie porządkować, fotografować i analizować. Najwyższy czas, by tradycja i konserwatyzm metodyczny nie maskowały już dyletantyzmu, rutyniarstwa i zacofania, które tendencje wyżej omówione przygaszają. Niechaj jasność, nieskomplikowanie i przejrzystość, niechęć do foliałów i przepisywania oraz pogarda dla zasady „omyłki są ludzkie“ — stworzą dogodny klimat dla prawdziwego i pełnego rozwoju rachunkowości.

Prowadzić poważną rachunkowość prawidłowo i z pełnym poczuciem odpowiedzialności — nie jest rzeczą łatwą. Nie wystarczy jej znać z krótkiego kursu czy samodzielnych doraźnych wieczornych studiów. **Znajomość teorii bowiem, (prawd, zasad i uzusów) nie jest równoznaczna z posiadaniem sztuki i umiejętności praktycznego jej realizowania.** Stąd to Niemcy rozróżniają między określeniami „Buchhaltung“ i „Buchführung“. U nas niestety i o tym koniecznym rozróżnieniu się nie pamięta i uważa, iż kto posiadł znajomość (choćby tylko papierkową) zasad księgowości (o rachunkowości nie mówiąc) posiadł równocześnie sztukę prawidłowego i pożytecznego ich wcielania w życie. To doprowadziło też do pozornej nadprodukcji księgowych, których o dziwo, mimo wszystko się poszukuje, ofiarowując niejednokrotnie wysokie „ceny kupna“. Pamiętać więc trzeba, iż rachunkowość jest nauką, którą posiada ten, kto zna jej prawdy. Sztukę jej wcielania w życie zaś posiada ten, kto opanował procedurę pracy praktycznej, opartej o elementy organizacyjne i rachunkowo-pisarskie. Konkretniej mówiąc, sztukę tę posiada w wystarczającym (minimalnym) zakresie tylko ten, kto jest w stanie swą pracą praktyczną zaspokoić przynajmniej wymagania stawiane dziś głównemu i wyjściowemu trzonowi rachunkowości — tj. księgowości.

Ta ostatnia zaś jest prawidłową, jeśli:

1. **Posiada prawidłowy plan kont.**
2. **Zamyka się w ramach systemu podwójnego.**
3. **Wszystkie zdarzenia chwyta chronologicznie i możliwie błyskawicznie.**
4. **Każdej chwili można wyprowadzić saldo każdego konta, a przynajmniej każdego konta osobowego.**
5. **Wykazuje — bodaj w pewnym zakresie — stałą gotowość bilansową, a przynajmniej może podać w każdej chwili salda kont obrotów.**
6. **Istnieje naturalny związek przyczynowy oraz formalny wszystkich wpisów.**
7. **Przy porzuceniu ksiąg oprawnych przedsięwzięto środki zaradcze, by luźnych formularzy nie przestawiano, usuwano czy zmieniano. Minimalnym wymaganiem w tej mierze jest zaprowadzenie oprawnego indeksu, obejmującego wszystkie formularze kontowe-osobowe. Przy kontach rzeczowych zastępuje go w pewnych warunkach częściowo plan kont.**

Szczególnie cenne jest posiadanie sztuki prowadzenia rachunkowości przy jej organizacji. Uwidacznia się ono w:

a) **sprecyzowaniu celu organizacyjnego rachunkowości,**
b) **analizie przebiegu interesów, mających być w rachunkowości ujętych,**
c) **budowie planu kont,**
d) **sposobie zastosowania planu kont.**

Reasumując, stwierdzić trzeba, iż określenie i pojęcie rachunkowości jest szersze i nowsze niż określenie i pojęcie księgowości. Jest ono również i trwalsze, albowiem zostało urobione od treści, której dominantą jest i będzie zawsze rachunek, podczas gdy określenie „księgowość“ pochodzi od formy, z natury rzeczy mało trwałej. Ksiąg w księgowości i rachunkowości spotykamy coraz mniej. Tym niemniej jednak, z pewną ofiarą ze ścisłości, można na razie zgodzić się na to, by określenia te były w życiu codziennym łączone znakiem równości, dla wygody hołdowania przyzwyczajeniom:

Mówmy więc: księgowość — księgowy — księgować. Mówmy, jeśli chcemy także i: kontować, ale unikajmy „kontysty“, „kontowości“ i „rachunkowca“. Wykluczmy zaś zupełnie z języka naszego „buchalterię“ i „buchaltera“. Tępmy je, bo to określenie niepolskie, niepotrzebne, a poza tym i nieścisłe. A więc precz z buchalterią i buchalterami! Mamy przecież księgowość (rachunkowość), w której księgowy — księguje.

Praktyku i nauczycielu, pamiętaj o tym!

Usuń z drzwi i blankietów „buchalterię“.

Niechaj zaistnieją działy czy wydziały „Rachunkowości“.

Niechaj kursują listy i noty rachunkowe czy księgowe, a nie buchalteryjne.

Niechaj na listach płacy figurują księgowi a nie buchalterzy.

DYR. STEFAN WOJCIECHOWSKI

DLACZEGO JEDNOLITY PLAN KONT?

W ustroju wolno-kapitalistycznym przedsiębiorstwo przemysłowe lub handlowe prowadzone jest przez właścicieli na ich wyłączne ryzyko. Toteż i sposób zarządzania przedsiębiorstwem uzależniony jest jedynie od inicjatywy kierownictwa. Ono to w pewnych przedsiębiorstwach żądało od rachunkowości takich lub innych sprawozdań okresowych, ścisłego rozliczenia kosztów własnych, danych statystycznych, a nawet opierało gospodarkę przedsiębiorstwa o z góry opracowane plany. W innych przedsiębiorstwach natomiast cenę i wysokość produkcji określały możliwości rynkowe, a prowadzenie księgowości było koniecznością jedynie ze względów podatkowych, oraz dla otrzymania rocznego bilansu. Przedsiębiorstw pierwszej grupy było niewiele. Należały one najczęściej do wielkich koncernów zagranicznych, jakkolwiek można było spotkać niekiedy i rodzime przedsiębiorstwa o wysokim poziomie rachunkowości i kalkulacji.

Dla znakomitej większości przedsiębiorstw polskich w okresie przedwojennym jedynym i wyłącznym drogowskazem dla rachunkowości były przepisy prawa podatkowego oraz orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego, oczywiście w granicach minimalnych wymogów, jakie przepisy te stawiały. W rezultacie, rewident badając szereg przedsiębiorstw nawet o tak jednorodnej produkcji, jak cementownie lub cukrownie, w każdym przedsiębiorstwie miał do czynienia z innym planem kont. Były one bowiem zależne jedynie od poglądu księgowego, poziomu jego wiedzy i praktyki zawodowej.

Władze państwowe w tym czasie nie korzystają z prawa kontroli w przemyśle i handlu, nawet w stosunku do spółek kapitałowych. Znormalizowaniu ulega jedynie, poczynając od 1933 roku, forma bilansów osób prawnych, oraz bilanse banków i towarzystw ubezpieczeniowych.

Odrodzone Państwo Polskie w początku 1945 r. przystępuje do całkowitej, od podstaw, przebudowy życia społecznego i gospodarczego. Duże i średnie przedsiębiorstwa przemysłowe obejmuje zarząd państwowy. Tworzy się nowe wielkie organizacje handlowe — centrale zbytu lub zaopatrzenia względnie przedsiębiorstwa o specjalnym charakterze, jak Państwowa Centrala Handlowa.

Kilkoma tysiącami przedsiębiorstw niepodobna zarządzać bezpośrednio. Krystalizują się formy organizacyjne przemysłu; zwycięża organizacja pionowa o budowie: zakład pracy — zjednoczenie — centralny zarząd. Ten ostatni funkcjonujący początkowo, jako departament fachowy Ministerstwa ulegnie stopniowej ewolucji, aby do końca 1947 r. przerodzić się w skomercjalizowane przedsiębiorstwo.

Przebudowa życia gospodarczego kraju na przestrzeni 1945—1947 roku siedmiomilowymi krokami dąży do planowej gospodarki.

Planowa gospodarka w skali państwowej wymaga, poczynając od zakładu pracy, opracowania szczegółowych planów działalności poszczególnych ogniw aparatu przemysłowego i handlowego i oparcia na nich tej działalności.

Plan określa wielkość i wartość tej działalności, którą wyrazić można najlepiej w cyfrach. Plan jednak tylko wtedy staje się czymś żywym, nie zaś martwym kawałkiem papieru zarzuconym cyframi, jeśli w ślad za nim idzie ustawiczne badanie jego wykonania i wysiłki wszystkich ogniw zmierzają do konsekwentnego zrealizowania jego założeń i zadań na nie przypadających.

Osiągnąć to można za pomocą periodycznych sprawozdań sharmonizowanych w formie i treści z budową planów.

Zbiornicą wszelkiego rodzaju danych cyfrowych, zarówno charakteryzujących wielkość, jak i wartość wytwórczości lub wymiany jest w przedsiębiorstwie rachunkowość. Stąd wyjdą sprawozdania okresowe, dające możność porównać cyfrowe dane planu z jego wykonaniem.

Dzieje rozwoju człowieka na przestrzeni wieków charakteryzuje dążenie do osiągnięcia celu najmniejszym wysiłkiem pracy w najkrótszym czasie. Opracowywanie sprawozdania przez rachunkowość nie powinno zatem być skomplikowanym zabiegiem, lecz

winno w możliwie najłatwiejszy sposób być wykonane. Do tego celu musi być dostosowana struktura samej rachunkowości.

Nawet dla zupełnego laika jest rzeczą jasną i niewymagającą długich wyjaśnień, iż prowadzenie przez Państwo przemysłu i handlu w takim zakresie i rozmiarach, jak to ma miejsce obecnie, wymaga, aby sprawozdania szeregu przedsiębiorstw tej samej branży (np. cukrownie, cementownie, huty żelaza, kopalnie węgla itp.) były jednakowe co do formy i poprawne jeśli chodzi o treść w poszczególnych elementach tych sprawozdań. Tylko wtedy mogą być sprawozdania kilku podobnych zakładów pracy porównywane między sobą i analizowane, tylko wtedy mogą być zsumowane w jedno zbiorowe sprawozdanie przez jednostkę organizacyjnie wyższego rzędu.

Cel ten może być osiągnięty w najprostszy i najekonomiczniejszy sposób jedynie wtedy, kiedy struktura rachunkowości szeregu przedsiębiorstw jest jednakowa.

Koncepcja jednolitego planu kont dla wszystkich przedsiębiorstw w tych warunkach wydaje się jedynie słuszna. Można porozumiewać się i wydawać dokładne instrukcje, będąc pewnym, że się jednolicie będzie rozumianym. Np. grupa 14 oznacza wszędzie tylko konta dostawców, konto — 4100 — płace robotników fabrykacyjnych, podczas gdy konto 430 oznacza wszędzie koszt prądu elektrycznego .Nie ma żadnej innej możliwości odmiennego rozumowania i odmiennego kwalifikowania zaszłości.

Gospodarka planowa to gospodarka oparta o liczby, — to ścisły rachunek. To założenie narzuca obowiązek dobrej kontroli. Zadanie to w części spełnia sprawozdawczość. Pozostaje jednak w tej dziedzinie ogromne pole do dodatkowych prac i analiz. Należy zatem strukturze organizacyjnej rachunkowości nadać taką formę aby i te potrzeby były najłatwiej zaspokojone.

Już to, że w całej organizacji ma się z jednolitym planem kont, w znacznym stopniu ułatwia pracę.

Bliższe badanie potrzeb planowania, sprawozdawczości i kontroli wskazuje, że cele są wspólne i nic zatem nie stoi na przeszkodzie aby i podział na klasy był wspólny.

Planujemy zaopatrzenie. Odpowiednikiem tego w wykonaniu planu jest zakup materiałów i gospodarka magazynowa. Rachunkowość w jednolitym planie kont całość tych zagadnień objęła w klasie 3-ej.

Planujemy zbyt. Odpowiednikiem wykonania planu jest sprzedaż. Rachunkowość w jednolitym planie kont dla tych zagadnień przeznaczyła klasę 9, jako końcowy cykl w działalności przedsiębiorstwa.

Nie jest rzeczą przypadku, lecz ścisłego wyrozumowania, że majątek stały i amortyzacja znajdują się w odrębnej klasie, że środki finansowe, jak to zasoby pieniężne lub surogaty pieniądza, papiery wartościowe, należności i zobowiązania stanowią również odrębną klasę.

Wreszcie koszty. Jedne powstają w ścisłej zależności od zasadniczej działalności przedsiębiorstwa przemysłowego tj. produkcji i dla tych przeznaczono klasę 4, inne zaś nie są z tą działalnością związane i dla tych przeznaczono klasę 2.

Koszty w klasie 4 są kosztami działalności przedsiębiorstwa, a więc są to jego koszty związane z wytwarzaniem, administracją fabryczną i ogólną oraz sprzedażą. Ujęte zostały one w grupy, tak jak występują w rozliczeniu ze światem zewnętrznym, np. zarobki robotników, pensje pracowników, woda wg sumy rachunku, paliwo, czynsze, podróże itp.

Takie ujęcie rodzajami daje wiele korzyści. Łatwość odszukiwania dowodów w materiale, optyczną kontrolę zapisów, łatwość badania materiału przy kontroli przedsiębiorstwa, ponadto zaś znakomity materiał statystyczny, który w innym wypadku zdobywać należałoby za pomocą wybierania danych.

Na tym plan kont nie kończy swoich usług jakie może oddać zarówno przedsiębiorstwu, jak i organom nadrzędnym.

Racjonalnie prowadzone przedsiębiorstwo musi rozliczyć koszty i ustalić koszt własny wyprodukowanego wyrobu. Całość kosztów poniesionych w związku z wytwarzaniem ujęta została w klasie 4 z tym jednak, iż segregacja tych kosztów nastąpiła na konta pod kątem widzenia rodzaju kosztu.

Podział tych kosztów na wyroby wymaga jednak pewnych matematycznych działań, a mianowicie przeszeregowania ich i podziału.

Te czynności dokonywane są w klasach 5, 6 i 7, skąd do klasy 8 przechodzą jako wyroby gotowe lub półgotowe po cenie kosztu własnego. (O czynnościach kalkulacyjnych i zarachowaniu kosztów będzie mowa w jednym z dalszych numerów czasopisma.)

Wprowadzenie niezwłoczne jednolitego planu kont w przemyśle i handlu prowadzonym przez Państwo było zatem koniecznością wynikającą z faktu przejęcia części przedsiębiorstw prywatnych i przejścia na gospodarkę planową.

Obowiązek stosowania jednolitego planu kont z tego też względu ograniczony został na razie do sektora państwowego. Korzyści jednak wynikające z zastosowania tegoż planu w gospodarce przedsiębiorstw samorządowych, spółdzielczych i prywatnych są nie mniejsze.

Przedsiębiorstwa te powoli jednak wciągane są w orbitę planu państwowego. Zrzeszone w związki branżowe będą stopniowo pracowały w ramach własnych planów gospodarczych, stanowiących prawdopodobnie wycinek planu gospodarczego państwowego. Wprowadzenie jednolitego planu kont do rachunkowości tych przedsiębiorstw, umożliwiłoby im lepsze i wydajniejsze wykorzystanie ich możliwości przemysłowych i handlowych.

MGR BRONISŁAW BLASS

Zagadnienie amortyzacji majątku stałego

Amortyzacja majątku stałego jest wartością jego zużycia w procesie produkcji. W przeciwieństwie do kapitału zmiennego, który w procesie wytwórczym zużywa się całkowicie, kapitał stały w każdym cyklu produkcyjnym zużywa się tylko częściowo, przenosząc w ten sposób część swej wartości na wytwór. Ta część kapitału stałego, która poprzez zużycie w procesie wytwórczym przechodzi na wartość produktu, stanowi jako amortyzacja składnik kalkulacji kosztów własnych produkcji.

Sumy włożone w produkcję czy to w formie kapitału stałego, czy zmiennego, po zakończeniu cyklu produkcji i realizacji zostają ponownie włożone w produkcję i ten proces stanowi reprodukcję. Jeżeli wkład w kolejny cykl produkcji jest wyższy od poprzedniego zachodzi reprodukcja rozszerzona. Otóż udział wartości zużycia majątku stałego w procesie produkcji wyrażający się sumą amortyzacji stanowi przedmiot reprodukcji wkładu kapitałów stałych w proces wytwórczy. Tego rodzaju reprodukcja jest właśnie procesem inwestycyjnym. Jeżeli inwestujemy więcej niż wynosi suma amortyzacji — zachodzi proces rozszerzonej reprodukcji.

Z ustalonego w powyższy sposób pojęciowo zagadnienia amortyzacji, z jej roli ekonomicznej wynika szereg konsekwencji praktycznych, które rozpatrujemy z punktu widzenia obowiązujących przepisów prawnych.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 25. 6. 1946 r. w sprawie ustalenia wpłat przedsiębiorstw państwowych na fundusz amortyzacyjny ustala obowiązek przedsiębiorstw dokonywania wpłat w wysokości stawek amortyzacyjnych, na odrębny rachunek w Banku Gospodarstwa Krajowego pod nazwą „Fundusz Amortyzacyjny przedsiębiorstwa", przeznaczając odnośne wpłaty na spłatę zaciągniętych przez dane przedsiębiorstwo bankowych kredytów średnioterminowych.

Ten sam obowiązek ustala również rozporządzenie Ministra Skarbu o funduszu amortyzacyjnym w przedsiębiorstwach państwowych z 24. 8. 1946 r. Dz. U. R. P. Nr 49, poz. 282, przewidując obowiązek wpłacania przez przedsiębiorstwa sum amortyzacji do Banku Gospodarstwa Krajowego, na specjalny „rachunek lokacyjny" danego przedsiębiorstwa, z przeznaczeniem wpłat na spłatę kapitału dłużnego pożyczek inwestycyjnych, zaciągniętych przez przedsiębiorstwa.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów nazywa odnośny rachunek rachunkiem „Funduszu amortyzacyjnego", rozporządzenie zaś Ministra Skarbu „Rachunkiem lokacyjnym". Faktycznie i zgodnie z okólnikiem B. G. K. z 6. 9. 1946 r. odnośne rachunki otwarto jako rachunki „Funduszu Amortyzacyjnego".

Ponadto przeznaczenie sum wpłacanych na odnośny rachunek w B. G. K. nie jest jednolite. Uchwała Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów wspomina o przeznaczeniu amortyzacji na spłatę „bankowych kredytów średnioterminowych", zaś rozporządzenie Ministra Skarbu przeznacza amortyzację na spłatę „kapitału dłużnego pożyczek inwestycyjnych".

Rozwiązanie tego zagadnienia w sposób przewidziany w rozporządzeniu Ministra Skarbu jest słuszne, co wynika z istoty amortyzacji omówionej na wstępie. Nie odpowiadałoby tym założeniom użycie amortyzacji na spłatę jakichkolwiek innych kredytów poza kredytami inwestycyjnymi. Praktyka B. G. K. poszła też rzeczywiście w kierunku ścisłego powiązania rachunków Funduszu amortyzacyjnego z kredytami inwestycyjnymi.

Uchwała Komitetu Ekonomicznego z 25. 6. 1946 r. przewiduje również, że wpłaty na rachunek funduszu amortyzacyjnego w Banku Gospodarstwa Krajowego dokonywane są w procentach od obrotu, przy czym jako minimalną stawkę przyjęto 0,5 % od obrotu.

W oparciu o powyższą uchwałę, okólnikiem Banku Gospodarstwa Krajowego z 6. 9. 46 r., ustalono obowiązek dokonywania powyższych wpłat przez przemysły: hutniczy, energetyczny, paliw płynnych, metalowy, papierniczy, chemiczny, materiałów budowlanych, drzewny i elektrotechniczny, przy czym określono rozmiary wpłat dla poszczególnych przemysłów, obliczone w procentach od obrotu.

Momentami charakteryzującymi konsekwencje, wynikające z powyższych przepisów, są:

1. Ograniczenie prawa rozporządzania przez poszczególne przedsiębiorstwa częścią majątku własnego, jaką stanowi wygospodarowany fundusz amortyzacyjny, jako ekwiwalent zużycia wartości majątku stałego w procesie wytwórczym. Ograniczenie to stanowi konsekwencję planowej koncepcji industrializacji. Skoro bowiem zagadnienie industrializacji, będące zagadnieniem reprodukcji zwyczajnej lub rozszerzonej kapitałów stałych, ujęte zostało w planie inwestycyjnym ogólnopaństwowym i skoro jedynie i wyłącznie ogólnopaństwowy plan inwestycyjny określa obiekty inwestycyj, rozmiary wkładów inwestycyjnych oraz podmioty inwestujące, musiała być odjęta przedsiębiorstwom swoboda dyspozycji w zakresie środków inwestycyjnych. Źródłem ich jest w pierwszym rzędzie amortyzacja wartości majątku stałego. Ogólna suma akumulowanej amortyzacji stanowi dla Banku Gospodarstwa Krajowego podkład dla udzielenia kredytów inwestycyjnych i dlatego, globalnie wzięta, jest pozycją czynną państwowego planu finansowego (jako „źródło pokrycia środków") w stosunku do pozycji biernej (zapotrzebowanie środków), jaką są kredyty inwestycyjne.

Ponieważ państwowy plan inwestycyjny rozmiarami swymi wkracza w zakres reprodukcji rozszerzonej z tym skutkiem, że sumy inwestycyjne przekraczają wartość zużycia majątku stałego (amortyzację) — co jest zrozumiałe, ponieważ jesteśmy krajem o tendencji rozszerzenia zasięgu wytwórczości — a nie tylko utrzymania jej na dotychczasowym poziomie — sumy inwestycyjne bilansują w planie finansowym ogólnopaństwowym prócz funduszu amortyzacyjnego również inne środki, jak fundusz inwestycyjny, pożyczki zagraniczne itd. Z punktu

widzenia przedsiębiorstwa, konsekwencją wpłaty środków amortyzacyjnych na rachunek funduszu amortyzacyjnego w B. G. K., jest przeznaczenie wpłaconych sum na spłatę kredytów inwestycyjnych. Tego rodzaju dyspozycja środkami amortyzacyjnymi jest możliwą oczywiście tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo otrzyma tytuł inwestycyjny na podstawie ogólnopaństwowego planu inwestycyjnego, a tym samym prawo zaciągnięcia kredytu inwestycyjnego. W przeciwnym wypadku sumy odnośne podlegają zamrożeniu, jako część składowa majątku przedsiębiorstwa, z konsekwencjami ekonomicznymi dla całokształtu gospodarki inwestycyjnej państwa, o których już była mowa powyżej.

Nie wdając się w ocenę słuszności takiego sposobu rozwiązania zagadnienia reprodukcji w zakresie kapitałów stałych, zaznaczyć należy, że obowiązkiem spłaty kredytów inwestycyjnych obciążone zostaje przedsiębiorstwo z jedynego przeznaczonego na ten cel źródła, a mianowicie amortyzacji, jako wyrazu wartości zużycia majątku stałego.

Gdybyśmy pozostali w ramach reprodukcji zwyczajnej, to znaczy, gdyby rozmiar inwestycji miał być regulowany rozmiarem zużycia majątku stałego, ogólna masa sum inwestowanych równałaby się ogólnej masie sum akumulowanych tytułem amortyzacji. Jedynie przedsiębiorstwa inwestujące posiadałyby w B. G. K. w zasadzie saldo bierne, przedsiębiorstwa nie inwestujące saldo czynne. Przy reprodukcji rozszerzonej, przekraczającej corocznie zużycie majątku stałego, mielibyśmy w ogólnej masie stale wzrastające saldo debetowe przedsiębiorstw z tytułu kredytu inwestycyjnego. Temu stanowi rzeczy ma zapobiec fundusz inwestycyjny, przewidziany w dekrecie o podziale zysków i pokrywaniu strat przedsiębiorstw państwowych z 4. 6. 46 r., o charakterze funduszu ogólnopaństwowego, tworzonego z zysków przedsiębiorstw państwowych, pozostałych po pokryciu podatku dochodowego (o zmiennej skali), premii samodzielności przedsiębiorstw i premii załogi.

2. Ustalenie wysokości wpłat przedsiębiorstw na rachunek funduszu amortyzacyjnego w B. G. K. w procentach od obrotu miało niewątpliwie charakter prowizoryczny. Z istoty amortyzacji wynika, że może ona być obliczoną tylko w stosunku procentowym do wartości majątku stałego, co, oczywiście, nie przesądza sprawy następnego ustalenia stosunku procentowego amortyzacji, obliczonej w sposób właściwy (t. j. w stosunku do wartości majątku stałego) do sumy obrotu. Jednakże okólnik Banku Gospodarstwa Krajowego z 6. 9. 46 r. nr 48b, który przyjął zasadę obliczania amortyzacji w procentach od obrotu, ustalonych jednolicie dla wszystkich zakładów przemysłowych, podlegających danemu Centralnemu Zarządowi, jest sprzeczny z istotą amortyzacji i prowadzi do konsekwencji praktycznych nie do przyjęcia. Przedsiębiorstwo bowiem o szybkim cyklu obrotowym (np. fabryka gwoździ) nie tylko zamortyzuje w ten sposób wartość majątku stałego w produkcji, ale wpłaci na rachunek funduszu amortyzacyjnego kilkakrotną wartość całego zainwestowanego kapitału. Natomiast przedsiębiorstwo o długim cyklu produkcyjnym (np. fabryka obrabiarek) wpłaci znacznie mniej niż wynosi rzeczywiste zużycie majątku stałego.

Zagadnienie amortyzacji i wpłat na rachunek funduszu amortyzacyjnego zostało w sposób właściwy rozwiązane uchwałą Komitetu Ekonomicznego z 14. 1. 47 r. Uchwała ta uchyla cytowaną powyżej uchwałę Komitetu Ekonomicznego z 25. 6. 46 r., oraz zawiera obok przepisów ogólnych szereg postanowień specjalnych dla przedsiębiorstw podległych Ministerstwu Przemysłu. M. i. uchwała ta przewiduje, że:

przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki pozostające pod zarządem państwowym, podległe Centralnym Zarządom Przemysłów Ministerstwa Przemysłu — poza przedsiębiorstwami i majątkami podległymi dyrekcjom przemysłu miejscowego, przyjmą w zamknięciach rachunkowych za rok operacyjny 1946 dla obliczenia wysokości odpisu na zużycie majątku stałego, wycenionego według cen z 1938 roku, mnożnik minimalnie w stosunku 1:1, zaś maksymalnie w stosunku 1:25, w zależności od wysokości faktycznie wkalkulowanych odpisów na zużycie, do obowiązujących w 1946 r. cen sprzedażnych.

Przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym, podległe Centralnym Zarządom Przemysłów Ministerstwa Przemysłu — poza przedsiębiorstwami i majątkami podległymi dyrekcjom przemysłu miejscowego — zobowiązane są do ustalenia w terminie do dnia 30 czerwca 1947 roku różnic, wynikających z obliczenia amortyzacji wartości majątku stałego w sposób określony wyżej, w stosunku do wpłat na rachunek Funduszu Amortyzacyjnego w Banku Gospodarstwa Krajowego, dokonywanych przez przemysły na podstawie uchwały Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z dnia 25 czerwca 1946 r. i obliczonych w procentach od obrotu; równocześnie zobowiązano Ministra Przemysłu do przedstawienia Komitetowi Ekonomicznemu Rady Ministrów projektu sposobu rozliczenia sum niedopłaconych, względnie nadpłaconych.

W ten sposób ustalono prowizoryczny charakter wpłat z tytułu amortyzacji, dokonanych w 1946 roku, obliczonych w procentach od obrotu oraz ustalono zasadę przeliczenia wpłaconych sum i doprowadzenia ich wysokości do poziomu rzeczywistego zużycia majątku stałego, tj. amortyzacji obliczonej od wartości majątku stałego.

Dla roku 1947 postanowiono, że:

przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki pozostające pod zarządem państwowym, które w roku operacyjnym 1947 nie wkalkulowują do cen sprzedaży odpisów na zużycie majątku stałego w wysokości określonej wyżej, przeprowadzają odpisy na zużycie w wysokości obliczonej w myśl zasad wymienionych w ust. 3), z tym jednak, że kwoty wpłat do Banku Gospodarstwa Krajowego na rachunek Funduszu Amortyzacyjnego ogranicza się do kwot, odpowiadających wysokości odpisów na zużycie wkalkulowanych do cen sprzedaży.

W ten sposób na rok 1947 ustalono obowiązek dokonywania wpłat na rachunek funduszu amortyzacyjnego w Banku Gospodarstwa Krajowego w wysokości rzeczywistych odpisów amortyzacyjnych, obliczonych w stosunku do wartości majątku stałego, przy całkowitym oderwaniu tych wpłat od wysokości obrotów przedsiębiorstwa.

MGR K. A. KOZŁOWSKI

TRIAS KOSZTÓW

Koszty własne odgrywają w życiu gospodarczym, jako też w ekonomice dużą rolę, szczególnie od czasu, gdy nauka wyrobiła sobie obiektywne zdanie o znaczeniu cen. Ekonomista szwedzki, G. Cassel, zdaje się był pierwszym, który w swym dziele o teorii ekonomii społecznej ujął wszystkie procesy ekonomiczne jako **procesy tworzenia się cen**, uwalniając się od terorii wartości.

Do tego czasu teoria ekonomiczna mówiła zamiast o cenach, raczej o wartości. Powstała dość obfita **literatura naukowa o wartości**, którą wyjaśniano pracą pierwotną, trudem czy boleścią odczuwaną przy jej wykonywaniu, dalej wartością wewnętrzną, następnie wartością zewnętrzną, zamienną oraz użytecznością.

Stworzywszy teorię o zaspakajaniu potrzeb, podchodzono jak najbardziej subiektywnie do zagadnienia wartości, wyjaśniając ją **użytecznością krańcową**. Przy tej subiektywnej teorii wchodzi jednak w rachubę cały szereg momentów, będących aktami psychologicznymi, stojących zatem poza kontrolą zewnętrzną, bo chodzi o akty ducha, które, jakkolwiek nie są obojętne dla ekonomiki, jednak jako mało uchwytne np. pod względem księgowym, w codziennym szybkim obrocie dóbr, w stosunkach bankowych, nie mogą stanowić obiektywnej bazy orzeczenia o konkretnej wartości, tym więcej, że analizują wartość ze strony materialnej, z punktu widzenia popytu.

Eliminując teorię wartości, cała teoria ekonomiczna zwolniła się od pewnego balastu, ale nie niepotrzebnego, bo zagadnienie wartości jest, było i będzie ściśle związane z sensem gospodarowania w ogóle. Ale gdy Cassel uważa ją za niepotrzebną, to dla nauki jako takiej, stanowi ona **balast tylko w tym sensie**, w jakim np. piasek jest zbędny dla pilota balonu, chcącego się wzbić wyżej. Choćby się taki balon wzbił jak najwyżej, nigdy całej kuli ziemskiej ogarnąć nie może; podobnie też teoria cen nie wyjaśnia sensu ekonomiki, a daje tylko **formalny pogląd** na to, **jak ceny się tworzą**, **wyjaśnia więc zasadniczo zagadnienie podaży** i to tylko takich wytworów, które dowolnie można wytwarzać.

Z tym zastrzeżeniem ekonomika w świetle teorii cen jest niesłychanie uproszczona, bo nie wchodzi w to, co stoi poza formą ceny. Mimo to oddała duże usługi nowoczesnej rachunkowości, bo operuje cenami, które rachunkowości dostarczają **od razu obiektywne, formalne dowody**. Jedna cena opiera się na drugiej, toteż wszystkie ceny są **współzależne** i to nie tylko dóbr obrotowych. Bo popyt na nie zawiera równocześnie w sobie popyt na dobra produkcyjne. Ponieważ wszystkie dobra, tak konsumcyjne jak i produkcyjne są osiągalne tylko w ograniczonej mierze, cena ma również **funkcję ograniczenia** popytu. W obrocie ekonomicznym odbija się w formie cen tylko **to, co coś kosztuje**. Każdy koszt jest zatem identyczny z ceną. Cena pracy to koszt robocizny, cena zużytych materiałów, to koszt wkładu materiałowego, cena zużycia majątku stałego, to koszt amortyzacji itd.

Gdy tak rozpatrujemy wszystkie elementy produkcji, tak materialne jak fizyczne, umysłowe, energetyczne, finansowe, niematerialne i prawne, otrzymujemy szereg pozycji różniących się zasadniczo od drugich **odrębnym gatunkiem, rodzajem**, a suma ich stanowi sumę kosztów według rodzajów.

Wśród nich wyodrębniają się jednak **trzy zasadnicze grupy:**

1. to grupa **kosztów bezpośrednich**, obejmująca materiał i robociznę bezpośrednią, tj. tę robociznę, która każdej jednostce wytworu bezpośrednio można przypisać. Grupa ta więc jest wielkością zależną od ilości wyprodukowanych wytworów.
2. to **koszty pośrednie**, czy też wspólne, jak koszty pensji urzędniczych, materiałów biurowych, premii ubezpieczeniowych, amortyzacji itd. Koszty te są zasadniczo niezależne od ilości produkcji, albo zmieniają się tylko na wypadek istotnego przesunięcia w programie produkcyjnym,
3. to **koszty specjalne**, występujące tylko równocześnie z pewnym określonym zamierzeniem, jak przy produkcji, np. koszty modelu, a przy sprzedaży koszty wysyłki, opakowanie, podatek obrotowy itp.

Nauka jednak nie zadowoliła się określeniem i ustaleniem kosztów rodzajowych, z rozbiciem na koszty bezpośrednie, pośrednie i specjalne. Teoria kosztów poszła dalej dwoma naturalnymi drogami, wykazującymi, że naukowe ujęcie kosztów jest prostym triasem, tj. **trójjednością pod względem rodzaju, stanowiska i przedmiotu** kosztów.

Pierwszą była droga analityczna. W analizie celują Amerykanie. **Analiza** polega na stwierdzeniu, gdzie te koszty rodzajowe powstają, wyszukuje zatem miejsca, stanowiska, na których tych kosztów odszukać należy.

Badając organizację działu kosztów własnych jakiegoś przedsiębiorstwa, stwierdzamy może, że narzuca od razu na podstawie otrzymanych rozdzielników narosłe koszty, na stanowiska, zaniedbując sumaryczną apercepcję rodzajów kosztów, która stanowi kardynalny warunek dobrej analizy, bo nie można przystąpić do bezbłędnego rozbicia kosztów na stanowiska, nie znając całości nakładu. Wyksięgowanie powstających stąd różnic na zapasy jest chwytem księgowym, ale z rozliczeniem, z analizą kosztów już nie ma nic wspólnego.

Zasadą więc jest, że koszty stanowiskowe muszą dać sumę kosztów rodzajowych.

Koszty stanowiskowe wyjaśniają nam, gdzie i w jakiej wysokości powstawały. Są w ten sposób ważnym instrumentem kontroli wydziałów wytwórczych i pomocniczych, o ile są na czas zestawione i to na podstawie kwot planowanych, dalej na zasadzie porównania międzyokresowego i międzywydziałowego, a gdy koszty są księgowane w kilku zakładach jednolicie, to i międzyzakładowego. Wynajdywanie kosztów na stanowiskach może więc być podstawą do stwierdzenia niedociągnięć, rozrzutnej względnie oszczędnej gospodarki.

Przy normalnym poziomie cen można każdy zakład bardzo łatwo kontrolować za pomocą **cen zaliczeniowych**. Ewentualne wahania cen wyksięguje się na osobnym koncie, a zaliczonej do kosztów cenie odpowiada zawsze ta sama ilość. Każda zmiana kosztów wskazuje zatem automatycznie na zmianę ilościową i daje od razu niezbitą podstawę do zapytania pod adresem

kierownika danego warsztatu czy wydziału, czym tę zmianę tłumaczy.

Analiza jest więc drugim źródłem poznania, ale nie daje jeszcze pełnego obrazu. Musi być uzupełniona trzecim źródłem poznawczym, **syntezą**.

Synteza polega na zaliczeniu kosztów stanowiskowych na przedmioty, na nośniki kosztów. Gdy suma kosztów danego stanowiska jest ustalona, mamy zasadniczo dwa sposoby syntetycznego ujęcia:

Przy artykułach masowej produkcji, dzielimy sumę kosztów przez ilość produkcji otrzymując koszt jednostkowy.

Przy wytworach, przy których koszty materiału mogą być bardzo zróżnicowane, zależnie od gatunku, synteza odbywa się w ten sposób, że najprzód ustala się koszty bezpośrednie, jak materiał i robociznę bezpośrednią, a koszty ogólne przerobu (tzw. popularnie „regie") dolicza się w formie narzucenia, tj. stosunku procentowego ogólnych kosztów przerobu do robocizny bezpośredniej, stosunku odczytanego z zestawienia kosztów danego stanowiska.

W ten sposób dochodzimy do ceny wytworu po kosztach własnych.

Synteza kosztów polega więc na wyprowadzeniu kosztów jednostki wytworu z kosztów stanowiskowych.

Rodzaj został więc raz analitycznie rozbity na stanowiska, a drugi raz wywartościowany poprzez stanowiska dla ustalenia kosztów danego wytworu. Suma kosztów wszystkich wytworów równa się sumie kosztów stanowiskowych, a ta sumie kosztów rodzajowych. Mamy więc ten sam koszt w trzech projekcjach.

Siła poznawcza triasu kosztów polega na ujęciu wykazanej trójjedności, tj. jednej sumy kosztów w trzech aktach poznawczych:

1. rodzajowej apercepcji narosłych kosztów,
2. ich analizie przez przegrupowanie na stanowiska i
3. ich syntezie w stosunku do wytworu.

Opanowanie triasu kosztów jest dalszą **rozbudową teorii tworzenia się cen na płaszczyźnie rachunkowości** i daje pełnię formalnego poznania naukowego **o dużym praktycznym znaczeniu.**

Budując dom, rysuję plan z ustaloną szerokością, długością i wysokością. Rysunek trójwymiarowy daje nam wyobrażenie o projekcie. Czym dla budowniczego dom, tym dla ekonomisty-księgowego cena. Opanowawszy teorię triasu kosztów, cena może mieć wszelkie cechy planu, może być **z góry tak ustaloną, by się w ogólnym układzie** ekonomiczno-gospodarczym przedstawiła, jak dzieło architektury dopasowane do krajobrazu.

INŻ. ROMAN REJS

Planowa gospodarka finansowa w przemyśle

Po przejęciu przez państwo przemysłu kluczowego wynikła konieczność wprowadzenia gospodarki planowej.

W pierwszym okresie krzepnięcia przemysłu państwowego, C. U. P. wzgl. Departament Planowania Ministerstwa Przemysłu, licząc się z brakiem sił fachowych w terenie, narzucał plany produkcyjne, redukując całokształt planowania do jednego elementu, dającego się względnie najłatwiej uchwycić, tj. do planowania ilościowego. Wykorzystać park maszynowy, produkować jak najwięcej, nasycić wygłodzony rynek, zaopatrzyć w najniezbędniejsze wytwory ludność miast i wsi — oto zadanie nakreślone w pierwszym okresie polskiej gospodarki planowej.

Narzucane przemysłowi plany produkcyjne nie zawsze odpowiadały możliwościom produkcyjnym zakładów pracy; sporządzane bowiem były na podstawie materiałów niekompletnych, przez ludzi odsuniętych od przemysłu i niezwiązanych bezpośrednio z produkcją. Decentralizacja opracowywania **szczegółowych planów przemysłowych**, przenosząc tę odpowiedzialną i poważną pracę do zakładów pracy, czynić będzie te plany bardziej realnymi, odzwierciadlając istotne możliwości produkcyjne każdego zakładu.

Wprowadzenie w przemyśle planów finansowo-gospodarczych począwszy od IV kwartału 1946 roku stanowi dalszy krok w dziedzinie uporządkowania gospodarki planowej w skali państwowej.

W przeciwieństwie do planów produkcyjnych, plany finansowo-gospodarcze polecono opracowywać od chwili wprowadzenia ich w przemyśle każdemu zakładowi pracy.

Pierwsze prace w tym kierunku oceniać należało raczej jako próby samodzielnego wysiłku poszczególnych zakładów w dziedzinie opanowania nowych, nieznanych i niestosowanych dotychczas pojęć. Należy uważać te prace jako masową szkołę planowania finansowo-gospodarczego.

Analiza planów finansowo-gospodarczych, składanych przez poszczególne zakłady, wskazuje na niecałkowite zrozumienie sensu i znaczenia tych planów.

Plany finansowo-gospodarcze stanowią podstawę gospodarczą, finansową i ekonomiczną każdego zakładu pracy.

Należy przyjąć jako niewzruszalną zasadę, że **punktem wyjścia dla opracowania planów finansowo-gospodarczych powinny być jedynie plany produkcyjne,** albowiem plany finansowe są jakby „negatywem" planu produkcyjnego, przy czym podejście i główne nastawienie przy ich sporządzaniu i wykonaniu jest jak sama nazwa wskazuje **finansowe.**

Plany finansowo-gospodarcze powinny być opracowywane w zakładzie pracy przez głównego księgowego przy udziale referenta planowania.

Wzory planów finansowo-gospodarczych naświetlają elementy finansowe i ekonomiczne danego planu produkcyjnego.

Zatwierdzone plany produkcyjne i finansowo-gospodarcze są nakazem dla wszystkich robotników i pracowników zatrudnionych w danym przedsiębiorstwie, dlatego też powinny być podane do wiadomości na zebraniach załóg sal i oddziałów produkcyjnych, przedyskutowane i wyjaśnione.

Plan finansowo-gospodarczy, opracowany w danym

zakładzie, uzupełniony winien być dokładnym wyliczeniem **normatywu środków obrotowych,** tj. obliczeniem ustalającym wysokość środków obrotowych potrzebnych przedsiębiorstwu dla wykonania planu produkcyjnego.

Jak już wspominaliśmy, plany finansowo-gospodarcze opracowuje w przedsiębiorstwie główny księgowy, opierając wszystkie wyliczenia na wskaźnikach, ustalonych w planie produkcyjnym. W ten sposób osiąga się całkowitą harmonizację prac wydziału planowania z wydziałem finansowym.

Ścisła współpraca głównego księgowego z referentem planowania nie tylko w czasie opracowania planów, lecz również w okresie wykonywania zatwierdzonego planu, w dużej mierze przyczynia się do osiągnięcia wytkniętego celu, tj. obniżenia kosztów wytwarzania, zwiększenia wydajności i rentowności zakładu pracy.

Należy w przemyśle stworzyć odpowiednią atmosferę umożliwiającą bliską i pożyteczną współpracę referentów planowania z głównymi księgowymi.

Zrozumienie głębokiego sensu współpracy głównego księgowego z referentem planowania i odwrotnie, przyczyni się niewątpliwie do uporządkowania całego szeregu spraw ujemnie wpływających na bieg pracy, łamiących zasadę utrzymania dyscypliny finansowej w przemyśle.

Wykonanie planu finansowo-gospodarczego, stała jego kontrola, przestrzeganie finansowej dyscypliny, powinny spoczywać w jednych określonych rękach.

Osobą, na której winny ciążyć te obowiązki — jest w zasadzie główny księgowy.

Rola i znaczenie głównego księgowego w zakładzie pracy jest nader poważna. W codziennej pracy główny księgowy winien stać na straży majątku przedsiębiorstwa i celowości wydatków w ramach zatwierdzonego planu finansowo-gospodarczego.

Nakładając poważne obowiązki na głównego księgowego i czyniąc go odpowiedzialnym za przestrzeganie dyscypliny finansowej i pracę wg zatwierdzonego planu finansowo-gospodarczego, należy stworzyć warunki umożliwiające mu wykonanie tych obowiązków.

Niestety do dnia dzisiejszego nie zostały ustalone: **„prawa i obowiązki głównego księgowego w zakładzie pracy"**. Lukę tę należałoby jak najprędzej uzupełnić.

W Związku Radzieckim, gdzie system planowania, obejmującego całość gospodarki państwowej wprowadzono od szeregu lat, istnieją powszechnie znane zasady, normujące prawa i obowiązki głównego księgowego w zakładach pracy.

Dla orientacji podamy najbardziej charakterystyczne punkty:

§ 11. Główny księgowy łącznie z dyrektorem przedsiębiorstwa ponosi pełną odpowiedzialność za przestrzeganie finansowej i budżetowej dyscypliny, za prawidłowe prowadzenie księgowości i terminowe przedkładanie nadrzędnej instytucji sprawozdań przedsiębiorstwa jakościowo zadawalających;

§ 12. Na wniosek skierowany przez dyrektora przedsiębiorstwa do Wydziału Głównej Księgowości Instytucji Nadrzędnej, ta ostatnia mianuje, zwalnia lub przenosi głównego księgowego;

§ 13. Na wniosek głównego księgowego dyrekcja przedsiębiorstwa mianuje kierowników księgowości w oddziałach lub biurach fabrycznych;

§ 14. W odniesieniu do sposobu i metod prowadzenia księgowości i sprawozdawczości, wszyscy pracownicy, zatrudnieni w przedsiębiorstwie księgowością i sprawozdawczością, podlegają głównemu księgowemu;

§ 15. Zarządzenia głównego księgowego przedsiębiorstwa przemysłowego, o sposobie i terminach formalnego załatwiania operacji i przekazywaniu księgowości koniecznych dokumentów i danych, obowiązują wszystkie inne wydziały i poszczególnych pracowników przedsiębiorstwa przemysłowego;

§ 16. Wszystkie zarządzenia w przedsiębiorstwie przemysłowym, mające związek z księgowością i statystyką, w tej liczbie zarządzenia w kwestiach ustalenia etatów dla Wydziału Księgowości i wysokości wynagrodzenia, wydawane są zgodnie z obowiązującą praktyką, po uprzednim uzgodnieniu z głównym księgowym;

§ 17. Instytucja nadrzędna rozstrzyga rozbieżności poglądów między głównym księgowym i dyrektorem przedsiębiorstwa;

§ 18. Bilanse i sprawozdania podpisywane są przez dyrektora i głównego księgowego przedsiębiorstwa;

§ 19. Wszystkie dokumenty o charakterze gotówkowym, materiałowym, majątkowym, rozliczeniowym i kredytowym, służące jako podstawa do przyjmowania lub wypłacania gotówki, jak również inne dokumenty, stanowiące podstawę do księgowania — muszą być opatrzone podpisem głównego księgowego.

Dokumenty nieopatrzone podpisem głównego księgowego — uważać należy jako nieważne.

Uwaga: Prawo zarządzania majątkiem przedsiębiorstwa i związane z tym prawo pierwszego podpisu dla głównego księgowego na wyżej wskazanych dokumentach nie może być ustąpione osobom trzecim;

§ 20. Przy objęciu lub zwolnieniu stanowiska, główny księgowy obowiązany jest sporządzić protokół o przyjęciu wzgl. zwolnieniu stanowiska, wykazując stan prac w głównej księgowości na dany dzień. Kopię protokółu należy złożyć do wydziału księgowości Instytucji nadrzędnej.

§ 21. W wypadku nieobecności głównego księgowego wszystkie jego prawa i obowiązki przejmuje jego pierwszy zastępca;

§ 22. Wszystkie żądania, dotyczące udzielania zaświadczeń, sprawozdań i innych informacji, odnoszące się księgowości, niezależnie od kogo żądania te wpływają, kierowane być powinny do głównego księgowego. Wykonanie wskazanych żądań przez pracowników głównej księgowości nastąpić może wyłącznie na skutek zarządzenia głównego księgowego;

§ 23. Głównemu księgowemu należy przedkładać:

a) kopie protokółów posiedzeń zarządu przedsiębiorstwa;
b) wszystkie dyspozycje i zarządzenia, wydawane w obrębie przedsiębiorstwa;
c) zatwierdzone plany produkcyjne i finansowo-gospodarcze, jak również wszystkie dodatkowe zmiany i uzupełnienia tych planów;
d) umowy i odnośną korespondencję;
e) wszystkie inne materiały i dokumenty niezbędne dla prowadzenia księgowości i kontroli przedsiębiorstwa, jak również dla opracowania sprawozdawczości.

§ 24. W wypadku otrzymania zarządzenia niezgodnego z prawem lub sprzecznego z ustalonym porządkiem sprawozdawczości księgowej, główny księgowy obowiązany jest do czasu wykonania zarządzenia, pisemnie zwrócić uwagę osobie, która je wydała, na niezgodne z prawem zarządzenie.

Po otrzymaniu pisemnego potwierdzenia wydanego zarządzenia, główny księgowy obowiązany jest je wykonać, zawiadamiając niezwłocznie o tym fakcie Instytucję Nadrzędną i odnośny Urząd Finansowy.

Jeżeli jednak dane głównemu księgowemu zarządzenie zawiera cechy wyraźnego działania, za które grozi odpowiedzialność karna, natenczas winien on nie wykonywać zarządzenia, a niezwłocznie zawiadomić o tym fakcie Instytucję Nadrzędną i odnośny Urząd Finansowy.

FRANCISZEK KIELAN

KONTROLA FUNDUSZU UDZIAŁOWEGO W SPÓŁDZIELNIACH

Odrębności występujące w przedsiębiorstwach spółdzielczych w stosunku do przedsiębiorstw o innej formie prawnej*), siłą rzeczy znajdują również swoje odbicie w księgowości spółdzielni.

Przede wszystkim więc kapitał zakładowy. W spółdzielni kapitałem zakładowym jest fundusz udziałowy, złożony przez członków przy założeniu spółdzielni, bądź przy późniejszym do niej przystąpieniu. W odróżnieniu od przedsiębiorstwa o innej formie prawnej, gdzie kapitał zakładowy służy głównie do osiągania zysków, fundusz udziałowy spółdzielni ma daleko szersze znaczenie. Udział członka wiąże go z przedsiębiorstwem, daje mu pełne prawa członkowskie oraz prawo korzystania z usług przedsiębiorstwa. Jednocześnie zaś nakłada nań szereg obowiązków.

Fundusz udziałowy w spółdzielni posiada szereg swoistych cech, odróżniających go od „kapitału zakładowego" innych przedsiębiorstw, a mianowicie: a) zmienność, b) jawność, c) niezbywalność, d) ścisłe związanie z osobą (fizyczną lub prawną).

Rozpatrzmy pokrótce te cechy.

Zmienność funduszu udziałowego wynika z tego, że spółdzielnia jest przedsiębiorstwem otwartym, do którego w każdym czasie mogą przystępować nowi członkowie (oczywiście przy zachowaniu szeregu formalnych warunków i przyjęciu przez właściwy organ statutowy).

W mniejszym stopniu na zmienność funduszu udziałowego wpływa wycofywanie się członków ze spółdzielni, gdyż zjawisko to występuje stosunkowo rzadko.

Fundusz udziałowy jest funduszem jawnym. Zgodnie z przepisami ustawy o spółdzielniach, każdy wierzyciel ma prawo przeglądać rejestr członków. Nadto obowiązek publicznego ogłaszania bilansów przez spółdzielnię również przyczynia się do ujawnienia funduszu udziałowego.

Udziały członków nie mogą być zbywane osobom trzecim. Zwrot wpłaconych udziałów następuje tylko przy wypowiedzeniu udziałów, lub wystąpieniu członka ze spółdzielni i to przy zachowaniu statutowych, nieraz bardzo odległych terminów.

*) Por. artykuł tegoż autora „Odrębne cechy przedsiębiorstwa spółdzielczego" „Społem" Nr 11/47.

Jak już wspomniano, wpłata udziału wiąże członka ze spółdzielnią, jest ukoronowaniem innych formalności, związanych z przystąpieniem do spółdzielni, jest oznaką wykonania przezeń pierwszego obowiązku członkowskiego.

Przytoczone wyżej momenty powodują konieczność prowadzenia w przedsiębiorstwie spółdzielczym dokładnej kontroli rachunkowej funduszu udziałowego.

Należy pamiętać, że zgodnie z odnośnymi przepisami, przystępujący do spółdzielni składa odpowiednie oświadczenie (deklarację). Po przyjęciu danej osoby do spółdzielni przez wyznaczony organ statutowy, wpisuje się ją do specjalnego rejestru członków pod właściwym numerem kolejnym. Ten sam numer oznaczony jest również na deklaracji członkowskiej. **Również ten sam numer powinno posiadać konto danego członka w księdze pomocniczej lub kartotece, przeznaczonej do kontroli funduszu udziałowego.** Jest to bardzo istotne i ważne przy kontroli udziałowców i funduszu udziałowego, zwłaszcza w spółdzielniach o dużej liczbie członków.

Jak wiadomo, wpłaty na udziały można przyjmować tylko w gotówce. Ustawa o spółdzielniach pozwala bowiem wykazywać w bilansach spółdzielni udziały tylko w kwocie rzeczywiście na nie wpłaconej.

Każdy członek posiada osobne konto dla rozrachunku z tytułu dokonywanych wpłat na udziały, oznaczone numerem jego deklaracji i rejestru. Konto powyższe w żadnym wypadku nie może służyć do rozrachunków z członkiem z innych tytułów. Księga kontowa przeznaczona na ten cel, nazywana w spółdzielniach księgą udziałowców, jest zarazem księgą pomocniczą do rachunku funduszu udziałowego i z tym rachunkiem musi być uzgadniana. Służy ona zarówno do sporządzenia inwentarza udziałów członkowskich przy zamknięciu rocznym, jak i do kontroli, czy każdy z członków wypełnił swój najbardziej podstawowy obowiązek statutowy, tj. czy dokonał wpłaty udziału.

Dokładne prowadzenie ewidencji udziałowców i wpłat na udziały należy z natury rzeczy do księgowości. Toteż zazwyczaj i inne dokumenty i księgi, związane z zagadnieniem członkostwa (deklaracje i rejestr członków), chociaż nie mają charakteru rachunkowego, prowadzone i przechowywane są przez księgowość spółdzielni.

NASZA 1. ANKIETA

Ogromny rozwój nowoczesnych technik rachunkowości na odcinku ostatnich lat 40, a zwłaszcza rozpowszechnienie się techniki przebitki ręcznej oraz maszynowej, zrodziły w samej rachunkowości tendencje do rozbudowy kręgu kont. By rozbudowę tę zdyscyplinować i ująć w pewne ramy, zaczęto interesować się planem kont. Przeszedł on w swym układzie charakterystyczną ewolucję, którą uwidaczniają poniższe przykłady praktyczne, zaczerpnięte z praktyki lat 1914 do 1939:

A. Plan kont z roku 1914 (w całości).

I. Konta zapasowe
Udziały
Wartości idealne
Inwestycje
Towary
Walory
Weksle dłużne
Weksle posiadane
Kredyt
Pieniądz
Sumy przechodnie

II. Konta kapitałowe
1. Kapitał
kapitał własny
kapitał rezerwowy
2. Straty i zyski
a) koszty produkcji
surowce
płace, materiały pomocnicze
siła
utrzymanie inwestycji i renowacje
kierownictwo techniczne
opakowanie
opał, oświetlenie i utrzymanie porządku
zakłady pomocnicze
odpadki
b) zbyt
obrót
konsygnacja
filie
zwroty
produkty uboczne
c) odpisy
d) koszty zbytu
koszty wysyłki
koszty podróży
prowizje
koszty propagandy
skonto i rabat
straty na dłużnikach
różne koszty zbytu
e) konta zamknięcia
f) koszty finansowe
odsetki dodatnie
odsetki ujemne
zyski i straty przypadkowe
g) administracja ogólna
pensje
koszty biurowe
podatki
koszty prawne
datki
diverse.

B. Plan kont z roku 1930 (wymienione wyłącznie klasy kont).

1. Pieniądz i wartości pieniężne, pretensje.
2. Długi (kapitały obce).
3. Inwestycje.
4. Zapasy materiałów i narzędzi.
5. Konta nakładów.
6. Fabrykacja.
7. Wyroby gotowe.
8. Obrót.
9. Kapitał własny.
10. Konta zamknięcia.

C. Plan kont z roku 1937 (wg rozporządzenia ówczesnego niemieckiego ministerstwa gospodarki narodowej).

0. Konta martwe cz. konta inwestycyjno-kapitałowe.
1. Konta finansowe.
2. Konta rozgraniczające.
3. Konta surowców i materiałów pomocniczych względnie konta zakupów.
4. Konta nakładów.
5. i 6. Zarezerwowane na rozrachunek fabrykacyjny.
7. Konta półfabrykatów i fabrykatów.
8. Konta sprzedaży.
9. Konta zamknięcia.

D. Jednolity plan kont dla przedsiębiorstw sektoru państwowego w Polsce

wprowadzono z dniem 1. 1. 1946 r. Stanowi on poważny krok na drodze do normalizacji podstawowych zagadnień rachunkowości, do których należy i zagadnienie planów kont ramowych. Potrzebę normalizacji planów kont wysunęło samo życie, a to z następujących powodów:

1. Zaszła potrzeba stworzenia trwałych planów organizacyjnych rachunkowości, hamujących przerost indywidualizmu, wybujałości fantazji i wybryki dyletantyzmu, spotykane bardzo często u księgowych.

2. Zmiana zasięgu zainteresowań państwa życiem gospodarczym, która na odcinku ostatnich lat stała się bardzo wyraźna i doprowadziła wszędzie do zerwania z czystym liberalizmem, zrodziła u niego chęć do kontroli komórek życia gospodarczego (przedsiębiorstwo) na płaszczyźnie rachunkowości. Dzisiaj prawie każde państwo stoi na stanowisku szerzej lub węziej pojętego obowiązku prowadzenia rachunkowości prawidłowej. Za prawidłową uważa się tę rachunkowość, która może być czytana przez osobę trzecią, a pomostem umożliwiającym czytanie ma być właśnie plan kont.

3. Rachunkowość prawidłowa musi być dla państwa i jego organów źródłem wiarogodnych i ścisłych informacji o przebiegu koniunktur w danej branży i to informacji porównywalnych z innymi przedsiębiorstwami tej samej branży. Powstaje tą drogą baza, na której opierać się może rozpowszechniona dziś gospodarka planowa. Porównywalność wspomnianych danych można osiągnąć tylko o tyle, o ile plany kont pokrewnych działów, czy lepiej jeszcze branż — są znormalizowane. Postępowanie normalizacyjne trwa w różnych państwach mniej więcej od lat 10, w niektórych zaś nie zostało do dziś dnia formalnie podjęte, wzgl. znajduje się w stadium dyskusji początkowych. W Niemczech hitlerowskich zaczęło się ono w roku 1938 i doprowadziło do tego, iż z końcem roku 1941 posiadały one 125 znormalizowanych planów kont dla przemysłu, rzemiosła, handlu, komunikacji i ubezpieczeń z daleko posuniętą indywidualizacją i akcentowaniem potrzeb poszczególnych branż i ich sekcji. Zagadnienie normalizacji planów kont nie zostało

oficjalnie poruszone w Polsce przed rokiem 1939 i było jedynie przedmiotem omówień na łamach prasy fachowej, zresztą bardzo rzadkich i ogólnikowych. W okresie okupacji (1939—1944) wprowadzili Niemcy na terenie Polski, nawiasem mówiąc w dość szczupłym zakresie, plan kont, wzorujący się na planie obowiązującym w Rzeszy, do którego przyzwyczaił się świat polskich księgowych i stosuje go nadal, mimo iż formalnie nie obowiązuje. Wspomniany już i powszechnie znany plan kont, wprowadzony w sektorze państwowym z dniem 1. 1. 1946 r., jest pierwszą poważną próbą normalizacji podstawowych zagadnień rachunkowości w Polsce, jeśli pominiemy wysiłki nowego ustawodawstwa skarbowego, poważne i odważne, ale dotyczące szczegółów niepierwszoplanowych. Plan ten zmontowany został po wyczerpującym przedyskutowaniu zagadnienia, tym niemniej jednak spotyka się z zastrzeżeniami teoretyków i praktyków. Zapraszamy Ich do publicznego wypowiedzenia swych uwag w ramach naszej pierwszej ankiety pod tytułem:

„Jakie uwagi i zastrzeżenia nasuwa jednolity plan kont na tle dotychczasowych z nim doświadczeń".

Uwagi nadsyłać prosimy pod adresem Redakcji, Kraków, Grottgera-Boczna 9/7. (K. S.)

DR STEFAN BOLLAND

Kodyfikacja prawa podatkowego

W powodzi ustawodawstwa powojennego, przystosowującego całokształt norm prawnych do zmienionych warunków ustrojowych, społecznych i gospodarczych, współcześnie niemal z dziełem unifikacji prawa cywilnego, dokonała się i przeszła stosunkowo niepostrzeżenie dla szerszego ogółu reforma i kodyfikacja nader rozległego obszaru prawa publicznego, mającego istotny wpływ na kształtowanie się życia gospodarczego: prawa podatkowego.

Zadaniem poniższych uwag nie jest ocena tego nowego ustawodawstwa pod względem merytorycznym. Nie pozwalają na to szczupłe ramy artykułu. Przedmiotem jego będzie jedynie zestawienie wyników prac kodyfikacyjnych i przedstawienie w najogólniejszym zarysie budowy s y s t e m u, w jaki ujęte zostało polskie prawo podatkowe.

Nasze ustawodawstwo podatkowe, takie jakie obowiązywało u nas w chwili wybuchu wojny i w chwili odrodzenia się państwowości, nie stanowiło bynajmniej zwartego, organicznego systemu. Powstało ono w drodze powolnego stapiania ustrojów podatkowych, odziedziczonych po zaborcach w jedną, przypadkową poniekąd całość, sztukowaną z biegiem lat ustawicznymi nowelizacjami, przy czym odrębności dzielnicowe zachowały się jeszcze tu i ówdzie, np. w zakresie podatku gruntowego, do ostatnich czasów. Genetycznie zatem nasze ustawodawstwo podatkowe było tworem wysoce niejednorodnym. Nawarstwienie licznych pokładów ustawodawstw zaborczych i ustawodawstwa rodzimego, łącznie ze skomplikowaniem prawa podatkowego przez różnice dzielnicowe w zakresie form i instytucyj prawa cywilnego, sprawiły, iż niektóre daniny publiczne, jak np. zwłaszcza opłaty stemplowe lub podatek od spadków i darowizn, stały się, wraz z otaczającym je gąszczem licznych późniejszych zmian, rozporządzeń wykonawczych, instrukcyj i okólników, dżunglą, w której orientowali się tylko nieliczni wtajemniczeni.

Dalszą charakterystyczną a ujemną cechą naszego prawa podatkowego było niedostateczne oddzielenie przepisów prawa materialnego, tzn. przepisów normujących treść i zakres obowiązku podatkowego odnośnie poszczególnych danin publicznych, od przepisów formalno-prawnych, tj. norm proceduralnych, określających tryb postępowania w sprawach podatkowych. Wielkim krokiem naprzód w tym kierunku była Ordynacja Podatkowa z 1934 r., normująca w sposób jednolity postępowanie w sprawach podatku dochodowego, przemysłowego, gruntowego i kilku innych, podczas gdy do tego czasu poszczególne ustawy podatkowe normowały, każda na własną rękę, zasady postępowania w sprawach poszczególnych podatków. Nie mniej jednak w zakresie tych podatków, na które moc obowiązująca Ordynacji Podatkowej nie rozciągała się, panowała nadal mozaikowa różnorodność zasad postępowania.

Nic dziwnego, iż ten stan rzeczy uważany był powszechnie za niezadawalający i wymagający gruntownej reformy. Przekonanie to znajdowało swój wyraz nawet w nazwach aktów prawodawczych, które traktowano jako prowizoria, np. ustawa „o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych" z 1923 r., która nie mniej jednak obowiązywała „tymczasowo" przez lat z górą dwadzieścia, aż do roku 1946. Jednakże zreformowanie i skodyfikowanie prawa podatkowego było problemem tak trudnym i wielostronnie skomplikowanym, że trzeba było aż wielkiego przełomu lat ostatnich, który rozstrzygając w krótkiej drodze tak wiele zagadnień, rozciął i ten węzeł gordyjski.

W przeciwieństwie do powyżej naszkicowanego obrazu, nasze obecne, zreformowane i skodyfikowane prawo skarbowe, stanowi zwarty i jednorodny system w pełnym tego słowa znaczeniu. Budowa jego jest jasna i przejrzysta od pierwszego rzutu oka. Wyróżnić w nim należy część materialną, obejmującą przepisy ogólne o zobowiązaniach podatkowych i szereg ustaw szczegółowych, normujących treść i zakres poszczególnych danin, oraz część formalną, normującą zasady postępowania, odrębnie dla podatków bezpośrednich, odrębnie zaś dla podatków pośrednich, zwanych obecnie akcyzami, oraz tryb postępowania egzekucyjnego. Trzeci człon systemu stanowi prawo karne skarbowe.

Obok systemu podatków państwowych, drugi, równoległy system podatkowy stanowią daniny komunalne, skodyfikowane w dekrecie o podatkach komunalnych. Do podatków komunalnych mają przy tym zastosowanie postanowienia dekretu o zobowiązaniach podatkowych, dekretu o postępowaniu podatkowym i egzekucyjnym, jak również prawa karnego skarbowego.

Całokształt obowiązującego obecnie ustawodawstwa podatkowego zestawiono w poniższym przeglądzie systematycznym:

System podatkowy państwowy.

I. PRAWO PODATKOWE MATERIALNE.

A. Część ogólna: **Dekret o zobowiązaniach podatkowych** z 16. V. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 173), wraz z rozporządzeniem wykonawczym z 25. IX. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 51, poz. 292).

B. Część szczegółowa:

1. Podatki bezpośrednie:

a) **Dekret o podatku dochodowym** — tekst jednolity z 22. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 25, poz. 99), wraz z rozporządzeniem wykonawczym z 20. III. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 31, poz. 136), i rozporządzeniem w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy z 20. I. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 5/1947, poz. 50).

b) **Dekret o podatku od wynagrodzeń** — tekst jednolity z 12. III. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 30, poz. 129).

c) **Dekret o podatku obrotowym** z 21. XII. 1945 (Dz. U. R. P. Nr 3/1946, poz. 23), wraz z rozporządzeniem wykonawczym z 31. XII. 1946 (Dz. U. R. P. Nr 15/1947, poz. 58), z rozporządzeniem w sprawie obowiązku wpłat zaliczek na podatek obrotowy z 20. I. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 5, poz. 51), i rozporządzeniem o poborze podatku obrotowego w formie ryczałtu z 10. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 28, poz. 112).

d) **Dekret o podatku od nabycia praw majątkowych** z 3. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 106).

2. Opłata skarbowa:
Dekret o opłacie skarbowej z 3. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 107).

3. Akcyzy:
Dekret o prawie akcyzowym z 3. II. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 29, poz. 122).

II. PRAWO PODATKOWE FORMALNE.

1. **Dekret o postępowaniu podatkowym** z 16. V. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174) wraz z rozporządzeniem wykonawczym z 1. XII. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 5/1947, poz. 27) i rozporządzeniem o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych z 31. X. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365).
2. **Dekret o postępowaniu akcyzowym** z 3. II. 1947 (Dz. U. R. P. Nr 29, poz. 123).
3. **Dekret o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych** z 26. I. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 21, poz. 84).

III. PRAWO KARNE SKARBOWE.

Dekret o prawie karnym skarbowym z 11. IV. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 140).

System podatkowy komunalny.

I. PRAWO PODATKOWE MATERIALNE.

A. Część ogólna: **Dekret o zobowiązaniach podatkowych** — jak wyżej.

B. Część szczegółowa: **Dekret o podatkach komunalnych** z 20. III. 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 128) ze zmianami wprowadzonymi dekretem z 2. IV. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 137) wraz z rozporządzeniami wykonawczymi z 20. I. 1947 r. (Dz. U. R. P. Nr 25, poz. 96 i 97).

II. PRAWO PODATKOWE FORMALNE.

Dekrety o postępowaniu podatkowym i egzekucyjnym — jak wyżej.

III PRAWO KARNE SKARBOWE.

Dekret o prawie karnym skarbowym — jak wyżej.

Zgodnie z wymogami nowoczesnej techniki kodyfikacyjnej w budowie systemu przeprowadzono konsekwentnie, aczkolwiek z pewnymi nieuniknionymi wyjątkami, zasadę rozdzielenia norm prawa materialnego od przepisów treści formalno-prawnej. Stosownie do tego, ustawy szczegółowe (wymienione w powyższym zestawieniu systematycznym pod lit. B.) określają podmiot, przedmiot i podstawę opodatkowania w zakresie poszczególnych danin, treść obowiązku podatkowego oraz terminy jego wykonania. Natomiast ustawy te nie zawierają na ogół przepisów proceduralnych, które zebrane są oddzielnie, mianowicie w dekrecie o postępowaniu podatkowym — jeśli chodzi o podatki bezpośrednie, zaś w dekrecie o postępowaniu akcyzowym — jeśli chodzi o akcyzy. Jak już zaznaczono powyżej, dążenie do takiej struktury systemu podatkowego widoczne było w naszym ustawodawstwie już przed wojną, czego wyrazem było ogłoszenie Ordynacji Podatkowej. Ostatnia kodyfikacja jest dalszym krokiem naprzód w tym kierunku, gdyż objęła ona postępowanie w zakresie wszystkich danin publicznych bez wyjątku.

Jeśli chodzi o dekret o postępowaniu podatkowym, to najważniejszą spośród wprowadzonych przez niego nowości jest rozszerzenie obowiązku prowadzenia ksiąg na wszystkich płatników podatku obrotowego. Realizując, może zbyt pryncypialnie, tendencję do rozszerzenia obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, która przejawiała się w naszym ustawodawstwie już od dłuższego czasu, dekret stworzył obok pojęcia ksiąg handlowych i ksiąg uproszczonych, trzecią kategorię ksiąg: księgi podatkowe. Do prowadzenia tych ksiąg obowiązani są ci podatnicy, na których nie ciąży dalej idący obowiązek prowadzenia pełnej księgowości handlowej, lub księgowości uproszczonej.

Zupełną nowością jest wydzielenie z poszczególnych ustaw podatkowych pewnej grupy norm o charakterze ogólnym, wspólnym wszystkim daninom publicznym, i ujęcie ich w formie oddzielnego dekretu „o zobowiązaniach podatkowych". Dekret ten normuje pojęcie należności podatkowych i ich podział, zasady odpowiedzialności za podatek, którą pojmuje nader szeroko i rygorystycznie, zasady pierwszeństwa egzekucyjnego należności podatkowych, sprawę odroczeń i rat, oraz sposoby powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych.

Wyodrębnieniu tej grupy przepisów przyświecała niewątpliwie chęć ujednostajnienia treści pojęć podstawowych, wspólnych całemu prawu podatkowemu, a zarazem wzgląd na ekonomię ustawodawczą: przez ujęcie pewnych zagadnień ogólnych w oddzielnym akcie prawodawczym unika się konieczności powtarzania ich w poszczególnych ustawach podatkowych oddzielnie. Z drugiej strony, połączeniu przepisów dekretu o zobowiązaniach podatkowych i dekretu o postępowaniu podatkowym w obrębie jednego aktu prawodawczego, podobnie jak to miało miejsce w Ordynacji Podatkowej, stał na przeszkodzie fakt, iż zobowiązania podatkowe dotyczą wszystkich podatków i danin (z pewnymi wyjątkami jeśli chodzi o akcyzy), podczas

gdy dekret o postępowaniu podatkowym ma zastosowanie tylko do podatków bezpośrednich. Praktyka okaże, czy w trosce o czystość konstrukcji, o precyzję systemu nie posunięto się zbyt daleko, rozszczepiając włos na cztery części. Należy zważyć, że przy ocenie jakiegokolwiek zagadnienia w zakresie któregokolwiek podatku, wchodzą w grę, w obecnym stanie rzeczy, aż trzy zasadnicze źródła prawa: dana ustawa podatkowa, dekret o zobowiązaniach podatkowych i dekret o postępowaniu podatkowym lub akcyzowym, oraz co najmniej trzy rozporządzenia wykonawcze. Można mieć wątpliwości, których zresztą nie zamierzamy na tym miejscu rozstrzygać, czy przeciętny podatnik będzie się w systemie tym na tyle orientował, by wiedział gdzie w konkretnych przypadkach należy szukać przepisów mających w danym wypadku zastosowanie.

Dekret o egzekucji administracyjnej świadczeń pieniężnych, mających zresztą zastosowanie nie tylko do podatków, ale do wszelkich świadczeń pieniężnych, które mogą być ściągane na podstawie obowiązujących przepisów w trybie administracyjnym, stanowi kodyfikację dotychczasowych przepisów o postępowaniu egzekucyjnym władz skarbowych, oraz pewnych przepisów o postępowaniu przymusowym w administracji.

Przechodząc do podatków bezpośrednich, zwrócić należy uwagę na formalne rozdzielenie podatku dochodowego i podatku od wynagrodzeń.

Formalne dlatego, iż zasada odrębnego opodatkowania wynagrodzeń za pracę najemną przeprowadzona była faktycznie również w ramach dotychczasowej ustawy o podatku dochodwym z 1920 r. Ustawa ta składała się — jak wiadomo — z dwóch działów, z których pierwszy miał charakter podatku ogólnodochodowego, obejmującego wszystkie źródła dochodu z wyjątkiem wynagrodzeń służbowych; natomiast dział drugi stanowił pewnego rodzaju podatek przychodowy, obciążający wyłącznie dochody z wynagrodzeń za najemną pracę, emerytur i uposażeń. Reforma podatkowa rozpoczęła się właśnie od rozdzielenia w 1945 r. obu tych działów podatku dochodowego, przy czym obecny podatek dochodowy odpowiada, z grubsza biorąc, dawnemu działowi pierwszemu, zaś podatek od wynagrodzeń — dawnemu działowi drugiemu.

Charakter podatku dochodowego uległ w toku reformy nader zasadniczej zmianie. Mianowicie podatek ten utracił charakter podatku powszechnego w gospodarczym tego słowa znaczeniu, przekształcając się na podatek obciążający nieliczną stosunkowo grupę podatników niemal wyłącznie spośród ludności miejskiej. Stosownie bowiem do brzmienia art. 6, p. 8, od podatku dochodowego zwolnieni są wszyscy płatnicy podatku gruntowego, jeśli obok gospodarstwa rolnego nie posiadają innych źródeł dochodu. Skutkiem tego spod obciążenia tym podatkiem wyłączona została, praktycznie rzecz biorąc, cała ludność wiejska. Ponieważ zaś również spośród ludności miejskiej nie podlegają podatkowi dochodowemu rzesze robotników, urzędników i innych pracowników najemnych, przeto dochodzimy do wniosku, iż podatek ten z podatku powszechnego stał się podatkiem specjalnym.

Ze względu na tak znaczne zacieśnienie kręgu podatników, liczyć się należy, zwłaszcza w związku z upaństwowieniem przemysłu, ze znacznym zmniejszeniem się roli podatku dochodowego w naszej skarbowości.

W zakresie podatku obrotowego zmian zasadniczych nie notujemy, poza tym, iż opłaty od kart rejestracyjnych, stanowiące dotąd daninę komunalną, włączono z powrotem w obręb podatku obrotowego. W ten sposób nawiązano do struktury dawnego, dwupostaciowego podatku przemysłowego. Nowością jest objęcie obowiązkiem wykupna kart rejestracyjnych również wolnych zawodów.

Zupełne novum stanowi podatek od nabycia praw majątkowych, który omówić należy łącznie z opłatą skarbową. Dwie te daniny zajęły miejsce dotychczasowego podatku od spadków i darowizn oraz opłat stemplowych, jednakże bynajmniej z nimi się nie pokrywają, ani pod względem rozległości, ani rozgraniczenia obowiązku podatkowego.

Podatkowi od nabycia praw majątkowych podlega (z pewnymi wyjątkami) nabycie tak nieodpłatne (darowizna, spadek), jak i odpłatne (kupno, zamiana, najem, dzierżawa), lecz niezawodowe. Nie podlegają zatem temu podatkowi obroty handlowe, w których chociażby jedna tylko strona jest kupcem, lecz jedynie to, co w przeciwstawieniu do obrotu zarobkowego (handlowego, zawodowego) można by nazwać obrotem majątkowym.

Tak pojęty podatek jest nowością w naszej skarbowości. Podatek od spadków i darowizn dotyczył bowiem wyłącznie nabycia pod tytułem darmym, zaś ustawa o opłatach stemplowych powstanie obowiązku podatkowego łączyła z pismem jako takim, nie interesując się aktami alienacyjnymi, dokonanymi z pominięciem formy pisemnej. Obecnie, omawiany podatek abstrahuje od dokumentu, opodatkowując nabycie, a zatem czynność prawną, niezależnie od tego czy zdziałana ona została w formie pisemnej czy ustnej. Forma czynności ma jedynie to znaczenie, iż nabycie w formie pisemnej podlega podatkowi zawsze, bez względu na wartość, natomiast nabycie niestwierdzone pismem podlega podatkowi dopiero wówczas, jeśli wartość jego przekracza 100 tys. zł.

Natomiast opłata skarbowa jest opłatą, której przedmiotem, podobnie jak przy dotychczasowych opłatach stemplowych, jest dokument pisemny. Opłacie tej podlegają podania i załączniki wnoszone do władz i urzędów, świadectwa, wypisy, wyciągi i zezwolenia urzędowe, weksle, przekazy, protesty, pełnomocnictwa, oraz pisma stwierdzające poręke, hipotekę, przechowanie i przewóz.

W razie zbiegu dwóch obciążeń podatkowych, podatku od nabycia praw majątkowych i opłaty skarbowej, pobiera się tylko opłatę skarbową.

Prawo akcyzowe i dekret o postępowaniu akcyzowym jest kodyfikacją szeregu podatków konsumcyjnych, zwanych dotąd podatkami pośrednimi, oraz postępowania w sprawach tych podatków. Prawo akcyzowe obejmuje akcyzę od piwa, od napojów winnych, od kwasu węglowego, od kwasu octowego, od bibułki do papierosów, od cukru, od cukru skrobiowego, od sztucznych środków słodzących, od kart do gry i od drożdży. Kodyfikacja tego działu danin publicznych i unifikacja postępowania przedstawia znaczne korzyści praktyczne. Dotychczas bowiem poszczególne podatki pośrednie unormowane były w oddzielnych ustawach, to też stan prawny w tym zakresie był bardzo skomplikowany i nieprzejrzysty.

Prawo karne skarbowe składa się z części materialnej, zawierającej przepisy ustalające znamiona przestępstw skarbowych (występków i wykroczeń), i normujące wymiary kar za przestępstwa skarbowe w zakresie ceł, monopoli i poszczególnych rodzajów danin

publicznych oraz z części formalnej, zawierającej procedurę karno-skarbową. Prawo karne skarbowe stanowi obszerną kodyfikację przepisów karnych rozrzuconych dotąd w różnych ustawach skarbowych, w szczególności w dawnym prawie karno-skarbowym, w dekrecie o zwalczaniu potajemnego gorzelnictwa, w ordynacji podatkowej, w ustawie o opodatkowaniu spadków i darowizn, w ustawie o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych i w ustawie o opłatach stemplowych.

System podatków komunalnych skodyfikowany został w dekrecie o podatkach komunalnych. Dekret ten obejmuje podatek gruntowy, podatek od nieruchomości, podatek od lokali, podatek od publicznych zabaw, rozrywek i widowisk, podatek od kopalń, oraz, ramowo, inne podatki uchwalone przez władze samorządowe. Dekret ten, łącznie z dekretem o finansach komunalnych, reguluje jedną z najbardziej dotąd zagmatwanych dziedzin naszego ustawodawstwa.

Trzy pierwsze spośród wymienionych podatków, tj. podatek gruntowy, od nieruchomości i od lokali, były dotąd podatkami państwowymi, mimo, iż samorządy w znacznej mierze korzystały z wpływów z tych podatków. Obecnie przekazanie ich samorządom, należy do istoty reformy finansów komunalnych.

W zakresie podatków komunalnych istotne zmiany widzimy jeśli chodzi o podatek gruntowy. Dotychczas obowiązujący dekret o podatku gruntowym z 1933 r. zachowywał odrębności dzielnicowe, wywodzące się z ustawodawstw zaborczych. Skutkiem tego podatek ten pobierany był na różnych obszarach państwa według czterech, zupełnie odmiennych regulacyj. Dekret o podatkach komunalnych zunifikował ten podatek, opierając go na zupełnie nowych zasadach. Podstawę opodatkowania stanowi przychód szacunkowy z gospodarstwa rolnego, wyrażony w kwintalach żyta, przy czym przychód ustala się na podstawie norm przeciętnej wydajności gruntu i przeciętnej ceny żyta. Podatek ten jest jedyną, w praktyce, formą opodatkowania wsi.

Jeżeli chodzi o pozostałe podatki komunalne, to zwrócić należy uwagę na paradoksalną sytuację jaka wytworzyła się w zakresie podatku od lokali. Wobec ustawowego związania wysokości czynszów najmu za lokale mieszkalne na poziomie 1939 r., podstawa tego podatku byłaby nader znikoma. Wobec tego dekret o podatkach komunalnych ustalił stawki tego podatku w wysokości sięgającej do 600% czynszu lub wartości czynszowej, przy czym obecnie samorządy domagają się dalszego ich podwyższenia. Podatek więc, który z założenia winien być ułamkową częścią świadczenia podstawowego, stał się jego wielokrotnością. Oczywiście trudno taki stan rzeczy uważać za poprawny i stały.

* * *

Jak zaznaczono na wstępie, szczegółowy rozbiór i merytoryczna ocena nowego prawa podatkowego wykraczałaby znacznie poza ramy tego artykułu. Jeśliby jednak pokusić się o pewną wypowiedź w tym kierunku, to musiałaby ona uwzględnić dwa punkty widzenia: ocenę systemu jako pewnych ram strukturalnych, czyli ocenę samej techniki, faktury ustawodawczej, oraz ocenę merytoryczną zawartości treściowej tych ram. Jeśli chodzi o pierwszy punkt widzenia, to ocena wypaść musi bezwarunkowo dodatnio. W ciągu bardzo stosunkowo krótkiego czasu przepuszczono przez aparat ustawodawczy nagromadzone od dziesiątków lat zwały najróżnorodniejszego materiału, przetwarzając go w dzieło, pod względem formy, nowoczesne i jednolite. Stworzono zrąb systemu, który mimo pewnych tu i ówdzie koniecznych poprawek, będzie zapewne mógł spełniać swe zadanie przez długie lata. Jeśli jednak chodzi o treść, którą ramy tego systemu zostały wypełnione, to ocena będzie pełna zastrzeżeń.

Wiadomo, że moralność podatkowa społeczeństwa jest obecnie prawie żadna. Tak czy inaczej, trzeba się zgodzić, że prawo podatkowe musi być w ręku władz skarbowych narzędziem silnym i sprawnym. Konieczny jednak jest tu pewien umiar. Tymczasem sformułowania niektórych postanowień nowych dekretów, a zwłaszcza rozporządzeń wykonawczych, dopuszczają interpretowanie ich w sposób mniej lub więcej dowolny. Zakres swobodnego uznania władz podatkowych w szeregu najbardziej istotnych kwestyj (np. art. 17 p 3 dekretu o podatku dochodowym) jest zupełnie nieograniczony. Łatwość dyskwalifikacji ksiąg handlowych ze wszystkimi, tak dla podatnika dotkliwymi konsekwencjami, jest niewątpliwie nadmierna. Podczas gdy podatnik skrępowany jest niezmiernie drobiazgowymi, schematycznymi normami i ograniczeniami i przeciążony nadmiarem formalistycznych obowiązków w zakresie księgowości, kontroli i różnych ewidencyj, władzom skarbowym przysługuje nieograniczona, praktycznie rzecz biorąc, dowolność w ocenie stanów faktycznych. Wszystko to składa się na stan rzeczy, w którym pracy ustawodawczej w zakresie prawa podatkowego, mimo bezsprzecznie wielkich osiągnięć kodyfikacyjnych, nie można uważać za ukończoną.

VADEMECUM PODATKOWE

ANTONI BIELECKI
Inspektor Min. Skarbu

I.

Obywatelskie komisje podatkowe i lustratorzy społeczni

W okresie lat 1945—1947 dokonano doniosłych przemian w polskim systemie podatkowym. Całkowitą reformę tego systemu, obejmującą wszystkie dziedziny prawa podatkowego: zarówno materialnego, jak i formalnego, zakończono w maju b. r. wejściem w życie nowego prawa karno-skarbowego.

Reforma ta dostosowała polskie ustawodawstwo podatkowe do nowych form ustrojowych państwa, do jego nowej struktury: zarówno gospodarczej, jak i społecznej.

Już w ciągu okresu przeprowadzania reformy podatkowej dały się zaobserwować objawy wskazujące na to, że ustawodawca idzie we właściwym kierunku. Stała zwyżka wpływów podatkowych w ciągu całego okresu przeprowadzania reformy, zwyżka potęgująca się coraz silniej w miarę wchodzenia w życie poszczególnych członów nowego systemu, jest niewątpliwym dowodem, że

nowy system podatkowy

mimo szybkie tempo jego budowy, nie zawiódł oczekiwań.

Zdać sobie należy jednak sprawę, że sukces osiągnięty przez aparat skarbowy przy pomocy nowego ustawodawstwa podatkowego nie jest zupełny. Jest rzeczą niewątpliwą, i potwierdzają to wypowiedzi samego kupiectwa, że obroty i dochody podatkowe nie pozostają w odpowiednim stosunku do wysokości faktycznie uzyskiwanych przez podatników. Fakt istnienia t. zw. podziemia gospodarczego i podatkowego jest poza sporem.

I jeżeli mówi się o tym, że podatki trzymają budżet państwa, jeżeli podnosi się rezultaty walki aparatu skarbowego o wpływy podatkowe, to nie należy jednak zapominać, że jeszcze nie osiągnięto pełnej realizacji zasady powszechności i realności opodatkowania.

Rzetelny wysiłek władz podatkowych jest udaremniany daleko posuniętą demoralizacją podatkową, pozostałą jako dziedzictwo po ustroju Polski przedwrześniowej, a przede wszystkim po okresie okupacyjnym.

Skoro zatem realizację tak podstawowych zasad opodatkowania jak zasady powszechności i realności opodatkowania paraliżuje demoralizacja tej części społeczeństwa, która nie chce wyjść z podziemia gospodarczego, stało się koniecznością odwołanie się w tej walce o uzdrowienie podatkowej etyki do tej części społeczeństwa, która stanowi jego zdrowy odłam. Wymaga tego interes skarbu państwa i sprawiedliwości w rozdziale dochodu społecznego.

Uchwalona przez Sejm Ustawodawczy ustawa z dnia 2 czerwca 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych wciąga na okres przejściowy, roczny,

czynnik obywatelski społeczny

do współpracy z aparatem skarbowym. Stanowi ona niejako dobudówkę dla nowego systemu podatkowego, aby mu dać możność pełnego zwycięstwa w walce o realizację zasady powszechności i realności opodatkowania, w walce o moralność podatkową.

Ustawa ta daje społeczeństwu zdrowo myślącemu i wysuwającemu na pierwszy plan dobro demokratycznego państwa polskiego cenną broń do walki z tym odłamem społeczeństwa, który nie może zapomnieć o przeżytych już formach gospodarczych i myśli wyłącznie o interesie i zysku osobistym, bez względu na interes państwa i całości społeczeństwa, a przede wszystkim mas pracujących.

W obywatelskich komisjach podatkowych czynnik społeczny współdziała z władzami podatkowymi w orzecznictwie, pomagając urzędom skarbowym i rewizyjnym w tych przypadkach, gdy władze podatkowe w oparciu o obowiązujące przepisy prawne nie są w stanie zwalczyć negatywnego nastawienia podatnika do obowiązków podatkowych.

Obywatelskie komisje podatkowe

działać będą przy wszystkich urzędach skarbowych i rewizyjnych w okresie od 1 lipca 1947 r. do 30 czerwca 1948 r.

Przewodniczących i ławników oraz ich zastępców powołują powiatowe (miejskie) rady narodowe, w terminie do 10 lipca br. (co się już stało) określonymi uchwałą Rady Państwa z 18 czerwca br.

Zgodnie z tą uchwałą 9 ławników i tyluż zastępców powołują rady narodowe według swobodnego uznania, natomiast 3-ch ławników i tyluż zastępców z grona kandydatów, przedstawionych przez organizacje zawodowe, zrzeszające podatników jak: izby przemysłowo-handlowe, izby rzemieślnicze, rady adwokackie itp.

Obywatelskie komisje podatkowe orzekają w kompletach, złożonych z przewodniczącego oraz 4-ch ławników. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Skarbu z 27 czerwca br. w sprawie wykonania ustawy o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych jeden z czterech ławników, wchodzących w skład kompletu orzekającego, pochodzić musi z grona tych ławników, którzy są powołani przez radę narodową spośród kandydatów, przedstawionych przez organizacje zawodowe, zrzeszające podatników. O sposobie podziału na komplety orzekające decyduje przewodniczący komisji, wyznaczając stałe komplety dla pewnych określonych części okręgu urzędu. W posiedzeniach kompletów orzekających bierze udział przedstawiciel zespołu lustratorów społecznych z głosem doradczym.

Przewodniczący (zastępca) oraz ławnicy i ich zastępcy na wstępie swego urzędowania składają na ręce przewodniczącego właściwej rady narodowej ślubowanie, zobowiązując się do postępowania bezstronnego, w myśl przepisów prawa i według najlepszej wiedzy i sumienia oraz do zachowania tajemnicy urzędowej także i po ustaniu mandatu.

Przewodniczący komisji zwołuje posiedzenia kompletów i kieruje ich czynnościami. Obrady komisji są tajne. Podatnicy nie mają prawa żądania przesłuchiwania ich przez komisję. Komisja może jednak wezwać podatnika do osobistego złożenia niezbędnych wyjaśnień.

Obywatelska komisja podatkowa orzeka wyłącznie o wysokości podstawy opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich i danin pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, a w szczególności w zakresie podatków obrotowego i dochodowego. Komisja wydaje orzeczenia w sprawach, przekazanych jej przez urząd skarbowy lub rewizyjny, na podstawie posiadanego materiału wymiarowego według swobodnego uznania. Orzeczenia komisji mogą dotyczyć zarówno rocznych wymiarów podatku, o ile nie doręczono jeszcze nakazu płatniczego, jak i wymiarów i domiarów zaliczek na podatki; — co do nich nawet wówczas, gdy podatnikowi doręczono już decyzję urzędu.

Przekazanie sprawy obywatelskiej komisji podatkowej następuje wówczas, gdy urząd skarbowy lub rewizyjny dojdzie do uzasadnionego przekonania, że księgi handlowe, uproszczone lub podatkowe, zeznania, deklaracje, wykazy lub inne materiały służące do ustalenia podstawy opodatkowania nie obejmują całości obrotu lub dochodu podatnika, a urząd nie rozporządza danymi uprawniającymi do pominięcia tych materiałów w myśl obowiązujących przepisów. Przypadek tego rodzaju zajdzie np. wówczas, gdy podatnik prowadzi księgi pozornie rzetelnie i niewadliwie, a jednak widoczne jest, że nie wykazuje w tych księgach całości obrotów lub dochodów, skoro przedsiębiorstwa tego samego rodzaju i prowadzone w podob-

nych warunkach wykazują znacznie wyższe obroty lub dochody lub też gdy stopa życiowa podatnika jest tak wysoka, iż wykazywane dochody nie mogą być wystarczające na pokrycie jego wydatków itp.

Przekazanie sprawy do komisji w tych przypadkach musi poprzedzić wystosowanie wezwania przez urząd do podatnika o skorygowanie zeznania i niesprostowanie przez niego zeznania do wysokości uznanej przez urząd za słuszną.

Urząd skarbowy lub rewizyjny obowiązany jest przekazać sprawę do rozstrzygnięcia obywatelskiej komisji podatkowej, gdy uzna materiał faktyczny, dostarczony przez lustratora społecznego, za niewystarczający do ustalenia podstawy opodatkowania, zgodnie z jego pisemnym wnioskiem.

Orzeczenie obywatelskiej komisji podatkowej powinno być wydane w terminie 14 dni od daty otrzymania sprawy.

Na podstawie orzeczenia obywatelskiej komisji podatkowej, ustalającego podstawy opodatkowania, a więc np. wysokość obrotu czy dochodu osiągniętego w pewnym okresie przez podatnika,

urząd skarbowy lub rewizyjny

ustala wysokość zobowiązania podatkowego, stosując odpowiednią stawkę podatku, decydując o przyznaniu ulgi rodzinnej itp. i doręcza podatnikowi nakaz płatniczy lub decyzję w sprawie wymiaru czy domiaru zaliczki. W przypadkach, gdy, zdaniem urzędu, orzeczenie komisji jest niezgodne z materiałem przekazanym jej przez urząd, albo ujawnionym w związku z postępowaniem przed komisją, a zarazem może narazić skarb państwa na szkodę, urzędowi przysługuje prawo przed wydaniem decyzji, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez komisję, uzasadniając jednocześnie swe stanowisko.

Decyzja urzędu, ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego, wydana na podstawie orzeczenia komisji co do wysokości podstawy opodatkowania, powinna, poza innymi częściami składowymi każdej decyzji, zawierać powołanie się na orzeczenie komisji.

Od decyzji urzędów skarbowych i rewizyjnych, opartych na orzeczeniach obywatelskiej komisji podatkowej, służy podatnikowi odwołanie w terminie miesięcznym

do Komisji Odwoławczej

przy właściwej Izbie Skarbowej. Odwołanie to przysługuje zarówno w przypadkach rocznego wymiaru podatku, jak i w przypadkach ustalenia zaliczki na podatek obrotowy lub dochodowy, opartego na orzeczeniu obywatelskiej komisji podatkowej.

Odwołania od decyzji urzędów skarbowych lub rewizyjnych, opartych na orzeczeniach obywatelskich komisji podatkowych, rozpatrują specjalne sekcje Komisji Odwoławczej. W skład tych sekcyj mogą wchodzić wyłącznie przedstawiciele Wojewódzkich Rad Narodowych, Okręgowych Komisyj Związków Zawodowych, Związku Samopomocy Chłopskiej oraz Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P.

Jak z przedstawionych wyżej przepisów wynika, obywatelskie komisje podatkowe stanowią formę udziału czynnika społecznego w pracach, które dotychczas były wyłączną domeną władz podatkowych.

Powołanie czynnika obywatelskiego do współudziału w pracach władz podatkowych było podyktowane koniecznością wychowania samego społeczeństwa, którego interes leży w sprawiedliwym rozdziale dochodu społecznego i które we własnym interesie powinno pomóc czynnikowi urzędniczemu w walce o moralność podatkową, o jawność rynku towarowego i uczciwość w wypełnianiu obowiązków wobec skarbu państwa przez obywateli.

Ale ta pomoc czynnika społecznego nie byłaby zupełna, gdyby ograniczyć się miała tylko do samego orzecznictwa. Ustalenie podstawy opodatkowania, a więc wysokości obrotu i dochodu, nie przedstawia większych trudności, gdy istnieje dokładny materiał faktyczny, pozwalający na obliczenie tej wysokości.

Jakkolwiek zasada orzecznictwa obywatelskich komisji podatkowych na podstawie swobodnego uznania sama w sobie stanowi już wielką pomoc dla urzędów skarbowych i rewizyjnych, skrępowanych ścisłymi rygorami postępowania dowodowego, to należy jednak pamiętać, że pojęcie swobodnego uznania nie ma nic wspólnego z pojęciem dowolności.

Ustalanie podstawy opodatkowania

przez komisję podatkową według swobodnego uznania nie jest ustaleniem dowolnym pierwszej lepszej cyfry obrotu czy dochodu. Ustawa wyraźnie zaznacza, że obywatelska komisja podatkowa orzeka wprawdzie według swobodnego uznania, ale na podstawie posiadanego materiału wymiarowego.

Swobodne uznanie uzupełnia zatem materiał faktyczny, wypełnia luki w tym materiale, pozwala nawet wyjść poza ściśle dane, wynikające z samego tylko materiału. Ale o dowolności mowy tu być nie może. Gdzie nie ma materiału faktycznego, tam komisja podatkowa samym swobodnym uznaniem zastąpić go nie zdoła.

Skoro zaś istnienie materiału faktycznego jest niezbędne, aby obywatelska komisja podatkowa mogła ustalić wysokość podstawy opodatkowania, okazuje się konieczne przyjście z pomocą władzom podatkowym w zebraniu tego materiału.

Zebranie odpowiedniego materiału wymiarowego wymaga żmudnych nieraz dochodzeń.

Konieczne stało się zatem przyjście z pomocą władzom podatkowym i na tym odcinku walki z demoralizacją podatkową ze strony czynnika społecznego, znającego należycie miejscowe stosunki i będącego w stanie właśnie dlatego stać się sprzymierzeńcem aparatu skarbowego.

Zdając sobie sprawę z tych okoliczności, ustawodawca powołał do życia równocześnie z obwatelskimi komisjami podatkowymi

instytucję lustratorów społecznych,

którzy w przeciwieństwie do obywatelskich komisji podatkowych, współdziałających w orzecznictwie z władzami skarbowymi, powołani są do współpracy z urzędniczym personelem skarbowym w zbieraniu materiałów wymiarowych.

Podobnie jak przewodniczących i komitetów obywatelskich komisyj podatkowych, tak i lustratorów społecznych powołują i delegują właściwe terytorialnie rady narodowe powiatowe lub miejskie. Powołanie lustratorów społecznych następuje dla tych urzędów skarbowych i rewizyjnych, które będą wskazane zarządzeniami Ministra Skarbu, ustalającymi zarazem liczbę lustratorów społecznych przy urzędach oraz termin ich powołania. Dotychczas Minister Skarbu ustalił 61 urzędów skarbowych i rewizyjnych, przy których powołano do 10 lipca br. lustratorów społecznych w liczbie po siedmiu.

Powołani lustratorzy społeczni, jeżeli pozostają w stosunku pracy, otrzymują od pracodawcy bezpłatny urlop, aby mogli wykonywać swe obowiązki.

Lustratorzy społeczni przy danym urzędzie skarbowym lub rewizyjnym tworzą jeden zespół pod kierownictwem jednego z lustratorów, którego wyznacza dyrektor Izby skarbowej na wniosek okręgowego lustratora społecznego. Poszczególni lustratorzy społeczni otrzymują określony rejon pracy, np. blok domów, kilka bloków, pewną miejscowość w powiecie i obowiązani są dołożyć starań w kierunku upowszechnienia obowiązków podatkowych i urealnienia zobowiązań podatkowych na przydzielonym terenie pracy.

Lustratorzy społeczni działają pod nadzorem naczelnika urzędu i w ramach jego ogólnych instrukcji; są też obowiązani podporządkować się jego wskazówkom i poleceniom.

Pracę lustratorów społecznych koordynuje powołany i delegowany do właściwej Izby skarbowej przez wojewódzką radę narodową okręgowy lustrator społeczny, który podlega dyrektorowi Izby skarbowej.

Okręgowy lustrator społeczny ma prawo wydawania lustratorom społecznym zarządzeń, instrukcji i poleceń po zatwierdzeniu ich projektów przez dyrektora Izby skarbowej. Może on również przeprowadzać inspekcję działalności lustratorów społecznych przy urzędach. Nie ma natomiast prawa wydawania zarządzeń, instrukcji i poleceń władzom skarbowym, ani przeprowadzania inspekcji tych władz.

Zadania lustratorów społecznych

określa art. 11 ustawy z 2 czerwca 1947 r. o obywatelskich komisjach podatkowych i lustratorach społecznych. Sprowadzają się one do obowiązku ujawniania osób, podlegających opodatkowaniu, które uchylają się od opodatkowania lub są opodatkowane w niedostatecznej wysokości, wykrywania nielegalnych procederów zarobkowych i wreszcie wykrywania majątku osób,

uchylających się od uiszczania należnych podatków, a więc opornych podatników.

W związku z zadaniami, stojącymi przed nimi, lustratorzy społeczni mogą wykonywać pewne czynności samodzielnie, inne zaś wyłącznie przy udziale władz podatkowych.

Lustratorzy społeczni mogą samodzielnie przeprowadzać wywiady oraz zbierać materiały i informacje, niezbędne do ujawnienia osób, uchylających się od opodatkowania, prawidłowego ustalenia zobowiązań podatkowych, wyegzekwowywania należności od opornych podatników i wreszcie do wykrywania nielegalnych procederów zarobkowych.

W związku z tymi zadaniami względnie czynnościami, lustratorzy społeczni mogą kontrolować zakłady handlowe i przemysłowe, śledząc czynności przedsiębiorstwa w celu wykrycia nieprawidłowości, mogą też badać i ustalać pochodzenie i przeznaczenie przewożonych towarów, dokonywać wyrywkowych i ogólnych oględzin przedsiębiorstw, wyrywkowych kontroli ksiąg, celem porównania zebranego materiału faktycznego z zapisami w księgach.

Uprawnienia lustratorów społecznych są zatem odpowiednio do ich zadań szerokie. Uprawnienia te są też konieczne, jeśli lustrator społeczny ma być naprawdę pomocą dla aparatu skarbowego i jego uzupełnieniem.

Ale działalność lustratora społecznego nie może ograniczać się tylko do wyręczania władz podatkowych w przeprowadzaniu pewnych czynności.

Współdziałanie lustratora społecznego z urzędami skarbowymi i rewizyjnymi winno iść jeszcze dalej. Lustrator społeczny powinien pomóc czynnikowi urzędniczemu tam, gdzie konieczne jest pewne doświadczenie życiowe, znajomość stosunków miejscowych, psychiki podatnika, gdzie wreszcie wskazane jest poparcie stanowiska władzy podatkowej powagą czynnika obywatelskiego, a gdzie jednocześnie działalność samodzielna lustratora społecznego mogłaby nie odnieść pożądanego skutku, ze względu na konieczność stosowania metod, wykształconych praktyką skarbową oraz oparcia czynności na ścisłych wiadomościach fachowych i przepisach prawnych, obowiązujących w danym przypadku.

Z tych też względów lustratorzy społeczni nie mogą dokonywać pewnych czynności samodzielnie, natomiast mają prawo być powoływani do uczestniczenia w takich czynnościach władz podatkowych jak: czynności egzekucyjne, inkaso należności podatkowych, badanie (rewizja) ogólne ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, dokonywanie tymczasowego zajęcia i wzięcia w przechowanie towarów i innych przedmiotów.

W tych przypadkach lustratorzy społeczni, uczestnicząc w czynnościach władz podatkowych, mają prawo działać tak, jak urzędnicy skarbowi; mogą więc dokonywać oględzin lokali i pomieszczeń handlowych i przemysłowych, przeszukiwać te lokale, w celu ujawnienia wszystkich towarów, gotówki, ksiąg, zapisków, notatek, dokumentów itp., zadawać pytania podatnikom w sprawach, związanych z ustaleniem podstawy opodatkowania, przeglądać księgi, dokumenty, notatki i inne zapiski ujawnione u podatnika.

Przy wykonywaniu swych czynności lustrator społeczny obowiązany jest legitymować się specjalną legitymacją, wystawioną przez właściwą radę narodową.

Korzystając ze współpracy czynnika społecznego, urząd skarbowy czy rewizyjny obowiązany jest mu pracę ułatwiać, a z drugiej strony odpowiednio wykorzystywać materiały, uzyskane przez ten czynnik.

Urzędy są dlatego obowiązane udostępniać lustratorom społecznym listy główne i szczegółowe, na żądanie udzielać im również ogólnych informacji o posiadanych materiałach wymiarowych.

Materiały dostarczone przez lustratora społecznego powinny urzędy skarbowe i rewizyjne należycie opracowywać, analizować i wyciągać z nich te wszystkie dane, które mogą mieć wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego.

Lustratorzy społeczni mogą przedstawiać urzędowi skarbowemu i rewizyjnemu na piśmie wnioski o ustalenie wysokości podstawy opodatkowania dla oznaczonego podatnika, według dostarczonego przez nich materiału faktycznego. Wnioski tego rodzaju urząd powinien uwzględniać, chyba, że materiał dostarczony przez lustratora nie jest wystarczający, zdaniem urzędu, do ustalenia podstawy opodatkowania w wysokości wnioskowanej. Sprawę rozstrzyga wówczas obywatelska komisja podatkowa, o czym już wyżej była mowa.

Czynności członków obywatelskich komisyj podatkowych i lustratorów społecznych **nie są całkowicie bezpłatne.** Biorąc pod uwagę, iż udział w czynnościach komisji lub działalność lustratora społecznego pozbawia obywatela zwykłego zarobku, ustawodawca przyznał przewodniczącym (zastępcom) oraz ławnikom zwrot kosztów podróży oraz wynagrodzenie w wysokości diet członków odpowiedniej rady narodowej. Lustratorzy społeczni otrzymywać będą wynagrodzenie ustalone przez Ministra Skarbu w wysokości 400—500 złotych za każdy przepracowany dzień, okręgowy zaś lustrator społeczny — 15.000 złotych miesięcznie.

Obywatelskie komisje podatkowe i lustratorzy społeczni rozpoczęli już swoją działalność. O tym, czy spełnią swoje zadanie, zadecydują już pierwsze tygodnie ich działalności.

Osiągnięcie pozytywnych rezultatów w podejmowanej akcji uwarunkowane jest jednak odpowiednim wzajemnym ustosunkowaniem się obu czynników, wchodzących w grę: czynnika społecznego obywatelskiego i czynnika urzędniczego.

Powodzenie akcji

uzależnione jest od działania tych obu czynników na płaszczyźnie ścisłej współpracy i w atmosferze całkowitego zaufania.

Pomiędzy tymi czynnikami powinien istnieć stały kontakt, obustronne wykorzystywanie doświadczenia, praktyki, znajomości terenu i zasad opodatkowania.

Ale to nie wszystko.

O powodzeniu podejmowanej przez czynnik społeczny akcji współdziałania z władzami podatkowymi, zadecyduje przede wszystkim wartość moralna i wyrobienie obywatelskie w duchu zasad demokratycznych tych, którzy działać będą czy to jako ławnicy lub przewodniczący obywatelskich komisyj podatkowych, czy też jako lustratorzy społeczni.

Od ich wartości wewnętrznej, jako obywateli państwa demokratycznego, uzależniony jest ten czy inny rezultat walki z demoralizacją podatkową.

Ustawodawca zdawał sobie z tego sprawę i, powierzając powołanie obywatelskich komisji podatkowych i lustratorów społecznych radom narodowym, dał wyraz powszechnemu przekonaniu, że tylko rady narodowe, które tyle razy wykazały właściwe podejście do zagadnień państwowych i społecznych, i w tym przypadku zdadzą egzamin wyrobienia obywatelskiego.

II.

Zasady postępowania podatkowego

Przepisy postępowania podatkowego stanowią dziedzinę tzw. prawa formalnego.

W przeciwieństwie do przepisów prawa materialnego, które w życiu prawnym mają znaczenie samoistne, regulując prawa i obowiązki podmiotu prawnego, a więc osoby fizycznej lub prawnej, stwarzając pewne nakazy i zakazy, obwarowane sankcjami prawnymi, prawo formalne, a zatem i przepisy postępowania podatkowego obejmuje te normy prawne, które nie posiadają bytu samoistnego, ale są normami posiłkowymi, służącymi do realizacji norm prawa materialnego, czyli norm prawnych samoistnych.

W prawie podatkowym materialnym

przepisy np. dekretu o podatku dochodowym, czy obrotowym określają podmioty podatkowe, a więc obowiązanych do ponoszenia podatku, wskazują przedmioty podatku, określając

zjawiska gospodarcze, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy, oznaczają wysokość podatku od pewnych odpowiednio obliczonych podstaw opodatkowania itp., innymi słowy dotyczą samego zobowiązania podatkowego i stanowią podstawę prawną powstania obowiązku, a następnie zobowiązania podatkowego.

Odmiennie **prawo podatkowe formalne,** a więc tzw. postępowanie podatkowe nie tworzy samo przez się pewnych określonych obowiązków podatkowych i zawiera ono jedynie przepisy, regulujące formy działania, ustala pewien porządek, w celu właściwej realizacji przepisów prawa materialnego.

Skoro np. przepisy prawa materialnego, ujęte w dekrecie o podatku dochodowym, tworzą podmiot tego podatku z osób fizycznych i prawnych oraz przedsiębiorstw państwowych, to przepisy o postępowaniu podatkowym, jako przepisy prawa formalnego, wskażą, jaka władza podatkowa będzie właściwa do ustalenia podstawy opodatkowania, obliczenia i pobrania podatku, w jaki sposób ta władza ma postępować, aby ustalić prawidłowo dochód według wymogów dekretu o podatku dochodowym, jak podatnik ma współdziałać w tym kierunku z władzą podatkową, jakie dowody będą mieć w tym, a jakie w innym przypadku znaczenie, jak podatnik ma być powiadomiony o wysokości należnego podatku itp.

Jak z powyższego wynika, prawo formalne, a zatem również przepisy postępowania podatkowego mają charakter posiłkowy i bez istnienia norm prawa materialnego nie miałyby żadnej racji bytu. Niemniej stanowią one ważną dziedzinę prawa, gdyż przy braku norm, regulujących sposób wykonania, czy realizacji norm prawa materialnego, te ostatnie nie miały szans prawidłowego skutkowania, co w efekcie musiałoby odbić się ujemnie na całym porządku prawnym, a nawet doprowadzić wprost do chaosu.

Jeśli chodzi o polskie prawo podatkowe, to przez dłuższy czas po pierwszej wojnie światowej przepisy prawa formalnego połączone były z przepisami prawa materialnego. Pierwotne np. ustawy o państwowym podatku dochodowym i podatku przemysłowym zawierały zarówno przepisy z dziedziny prawa materialnego, jak i normy regulujące tryb postępowania przy realizacji przepisów materialnych.

Dopiero ordynacja podatkowa z marca 1934 r. zgodnie z zasadami teorii prawa ujęła w jedną całość ogół proceduralnych przepisów podatkowych i jednocześnie usunięto z ustaw dotyczących poszczególnych podatków normy o charakterze formalnym.

Wielka reforma podatkowa

przeprowadzona w Polsce w okresie lat 1945—1947 objęła również i formalne prawo podatkowe, dostosowując je do zmienionej struktury społecznej i gospodarczej Państwa i normy te ujęła w dekrecie z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr. 27, poz. 174).

Nowe polskie formalne prawo podatkowe zdemokratyzowało postępowanie podatkowe i wysunęło na pierwszy plan współudział podatnika w ustaleniu przez władze podatkowe podstaw opodatkowania, przede wszystkim wprowadzając powszechny obowiązek prowadzenia ksiąg i przyznając księgom w postępowaniu dowodowym charakter dowodu kwalifikowanego.

Prawo to poszło po linii uwzględnienia interesu podatnika zwłaszcza ekonomicznie słabszego, dopuszczając np. zgłaszanie odwołań, zażaleń, próśb, zeznań, deklaracji i innych podań ustnie do protokółu, regulując załatwianie kilku spraw objętych jednym pismem, nakładając w pewnych okolicznościach na władze podatkowe obowiązek prostowania zeznania podatkowego na korzyść podatnika, wprowadzając do postępowania, wyjaśniającego formę ustnej rozprawy, wynagrodzenie za osobiste stawiennictwo na wezwanie w interesie publicznym, uczestnictwo stron przy przesłuchaniu biegłych, określając terminy załatwiania spraw przez władze podatkowe, dopuszczając ustne ogłaszanie decyzji, wznowienie postępowania z urzędu na korzyść podatnika itp.

Demokratyzacja polskiej procedury podatkowej i przekształcenie jej w duchu dokonanych przemian ustrojowych, społecznych i gospodarczych dały Skarbowi Państwa cenny instrument do zrealizowania zasady powszechności i realności opodatkowania.

Po upływie roku od chwili wejścia w życie dekretu o postępowaniu podatkowym można bezstronnie powiedzieć, że pomyślne rezultaty, uzyskiwane w walce o upowszechnienie i urealnienie obowiązków podatkowych, aparat skarbowy zawdzięcza przede wszystkim wysokim wartościom, tkwiącym w nowych formalnych przepisach podatkowych.

Przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym

stosuje się w sprawach danin publicznych na rzecz Skarbu Państwa lub związku samorządu terytorialnego, a zatem w szczególności w sprawach podatków bezpośrednich jak podatki: obrotowy, dochodowy, od nieruchomości, gruntowy itp.

Ogólny i naczelny nadzór nad sprawami danin publicznych oraz piecza nad należytym i jednolitym wykonywaniem przepisów w zakresie tych danin należą do władzy podatkowej naczelnej, tj. Ministra Skarbu — w odniesieniu do danin pobieranych na rzecz Skarbu Państwa, do Ministra Administracji Publicznej w odniesieniu do danin samorządowych.

Gdy przepisy o ustroju władz administracji skarbowej i skarbowych organów wykonawczych oraz przepisy o podatkach komunalnych określają właściwość rzeczową władz skarbowych i samorządowych w zakresie ustalania zobowiązań podatkowych i poboru danin publicznych (np. urzędy skarbowe i rewizyjne co do podatków bezpośrednich pobieranych na rzecz skarbu państwa) oraz w zakresie rozstrzygania odwołań od decyzji, ustalających zobowiązania podatkowe (np. izby skarbowe lub komisje odwoławcze przy izbach skarbowych co do państwowych podatków bezpośrednich), to przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym określają właściwość miejscową władz podatkowych, oznaczając, które władze podatkowe (np. urzędy skarbowe), powołane do wydawania decyzyj w sprawach podatkowych, będą właściwe dla poszczególnych podatników.

Przepisy te łączą właściwość miejscową władz podatkowych bądź z miejscem położenia nieruchomości lub przedsiębiorstwa (np. w podatku obrotowym, od nieruchomości), bądź z miejscem zamieszkania podatnika (np. w podatku dochodowym), z siedzibą osoby prawnej w sprawach podatku obrotowego i dochodowego dla tych osób, z miejscem zatrudnienia pracownika w sprawach podatku od wynagrodzeń itp., zobowiązują władze podatkowe do przestrzegania z urzędu swej właściwości oraz regulują przypadki powstania sporów kompetencyjnych między poszczególnymi władzami.

Ustawodawca, dbając o bezstronność i obiektywność przy załatwianiu spraw przez władze podatkowe, określił szczegółowo przypadki wyłączenia urzędnika, wówczas gdy załatwienie przez niego konkretnej sprawy mogłoby nasuwać możliwość pewnej tendencyjności z jego strony. Przykładowo należy tu wspomnieć o sprawach, w których urzędnik sam byłby stroną, sprawach małżonka urzędnika, niektórych krewnych i powinowatych, sprawach, w których brał udział w wydaniu decyzji w pierwszej instancji itp.

Z przepisów o charakterze przede wszystkim porządkowym wspomnieć należy, że postępowanie podatkowe reguluje dokładnie sprawy działania zastępców prawnych i pełnomocników, sprawy wnoszenia podań, sprawy wezwań i doręczeń pism urzędowych oraz terminów.

Określone są również szczegółowo przypadki sporządzania protokółów przez władze podatkowe, wymaganych m. i. przy przesłuchaniu stron, świadków i biegłych, przy oględzinach, kontrolach i lustracjach, przy badaniu ksiąg itd. Przepisy dekretu określają sposób sporządzania protokółów, z których powinno być widoczne: kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto był przy tym obecny w charakterze władz współdziałających, stron, ich pełnomocników, świadków i biegłych, co i w jaki sposób za pomocą dokonanych czynności ustalono i jakie zarzuty lub uwagi zgłosiły obecne przy czynności osoby. Protokóły odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które następnie powinny protokół podpisać, przy czym w razie odmo[illegible] podpisu przyczynę odmowy należy zaznaczyć w protokóle

Postępowanie podatkowe wysuwa na pierwszy plan zasadę współdziałania podatnika z władzami podatkowymi przy ustalaniu dla niego wysokości zobowiązania podatkowego, a nadto postulat prawdy materialnej, tj. oparcia ustalenia podstaw opodatkowania na materiale faktycznym.

Zasady te, nie wypowiedziane wyraźnie przez ustawodawcę, przebijają jednak w konstrukcji przepisów o zeznaniach podatkowych, postępowaniu wyjaśniającym i postępowaniu dowodowym.

Zeznania podatkowe,

składane dla celów rocznych wymiarów podatkowych oraz wykazy (deklaracje), składane przez podatników w terminach płatności zobowiązań podatkowych, których obowiązek wykonania wynika bezpośrednio z ustawy, bez potrzeby uprzedniego doręczania decyzji (np. przy zaliczkach miesięcznych na podatki: obrotowy i dochodowy) stanowią pierwszą, dokonywaną właśnie przez podatnika czynność, zmierzającą do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Zeznanie roczne podatnika stanowi zasadniczo podstawę ustalenia podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku. Władza podatkowa nie może pominąć tego zeznania i ustalić podstawy opodatkowania odmiennie od tego zeznania, jeśli nie wezwała podatnika do wyjaśnienia lub uzupełnienia zeznania w odpowiednim terminie, wskazując konkretne okoliczności, dla których podaje w wątpliwość to zeznanie.

Obowiązek przedstawiania wątpliwości nie dotyczy przypadków, gdy zeznanie złożono po terminie lub podatnik w zeznaniu nie powołał się na prowadzone księgi, nie dołączył do zeznania ksiąg podatkowych itd.

Wyjaśnienia lub uzupełnienia podatnika, złożone w wyznaczonym terminie w odpowiedzi na przedstawione wątpliwości oraz powolane przez niego dowody, powinny być przez władzę podatkową należycie zbadane i ocenione.

Przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego może nastąpić w formie rozprawy ustnej, jeżeli władza podatkowa uzna, że w ten sposób będzie osiągnięte znaczne przyśpieszenie i uproszczenie postępowania.

Z postępowaniem wyjaśniającym łączy się ściśle postępowanie dowodowe, mające na celu ustalenie pewnych zdarzeń czy faktów, mających dla sprawy istotne znaczenie.

Przeprowadzanie dowodów w postępowaniu podatkowym następuje z urzędu lub na wniosek strony (podatnika). Ze środków dowodowych wspomnieć należy o dowodzie z dokumentu, z ksiąg, ze świadków i biegłych, oględzin, kontroli i lustracji oraz materiałów informacyjnych.

W obecnym postępowaniu podatkowym na pierwszy plan wysuwa się dowód z ksiąg, a to ze względu na powszechną obowiązkowość tego dowodu, a nadto ze względu na specjalną moc dowodową przyznaną przez ustawodawcę księgom.

Ustawodawstwo podatkowe z okresu przed reformą podatkową znało również dowód z ksiąg, ale nie istniał ogólny przymus ich prowadzenia, pomijając, oczywiście, obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, ciążący na kupcach rejestrowych na mocy kodeksu handlowego, względnie z mocy szczególnych przepisów prawnych.

Dopiero dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym wprowadził dla wszystkich podatników podatku obrotowego, nie obowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych,

obowiązek prowadzenia ksiąg

uproszczonych, bądź ksiąg podatkowych, rozporządzenie zaś Ministra Skarbu z 31 października 1946 r. dokładnie określiło formę i sposób prowadzenia tych ksiąg, realizując z dniem 1 stycznia 1947 r. zasadę, wyrażoną w nowym postępowaniu podatkowym, tj. zasadę powszechności obowiązku prowadzenia ksiąg. W ten sposób dowód z ksiąg nabrał specjalnego ciężaru gatunkowego w postępowaniu podatkowym, a znaczenie jego podkreśla zwłaszcza przepis art. 86 tego postępowania, stanowiący, że księgi handlowe, uproszczone i podatkowe, prowadzone prawidłowo, a więc rzetelnie i niewadliwie, stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, należycie udokumentowanych.

Księgi zatem stanowią najlepszą ochronę podatnika. Ujmując całokształt działalności gospodarczej podatnika, księgi handlowe czy uproszczone wykluczają całkowicie dowolność władz podatkowych, księgi podatkowe zaś zawierają takie elementy działalności podatnika, że obliczenie obrotów i dochodów z daleko posuniętą dokładnością nie może sprawiać trudności.

Oczywiście, podkreślić należy, że wartość dowodową mogą mieć tylko księgi prawidłowe, a więc księgi, prowadzone prawidłowo pod względem formalnym (niewadliwie), jak i materialnym, tj. rzetelnie, zgodnie z prawdą.

Zarówno dekret o postępowaniu podatkowym, jak i rozporządzenie z 31 października 1946 r. tak dokładnie określiło dotychczas często wątpliwe zasady prowadzenia ksiąg, że dziś kwestia formalnej prawidłowości ksiąg nie powinna wywoływać sporów.

Drobne formalne usterki i braki, nie mające w konkretnym przypadku istotnego znaczenia, nie pozbawiają ksiąg mocy dowodowej.

Z księgami, jako dowodem w postępowaniu podatkowym, łączy się specjalne postępowanie władz podatkowych, które ma na celu

sprawdzanie stopnia prawidłowości ksiąg

prowadzonych przez podatnika, a więc ich wartości dowodowej, a nadto ustalenie na ich podstawie danych do obliczenia wysokości zobowiązania podatkowego.

Księgi handlowe, uproszczone i podatkowe podlegają badaniu przez władze podatkowe bądź po ukończeniu roku podatkowego (badanie — rewizja ksiąg), bądź też bieżąco w ciągu roku.

Badanie roczne ksiąg ma na celu, poza stwierdzeniem prawidłowości prowadzenia ksiąg, ustalenie danych, niezbędnych do rocznego wymiaru podatku.

W związku z wprowadzeniem zaliczek miesięcznych na podatki obrotowy i dochodowy w działalności władz skarbowych wysuwa się obecnie na pierwszy plan stałe, bieżące badanie ksiąg podatnika, czyli tzw. kontrole ksiąg, połączone z oględzinami przedsiębiorstwa.

Kontrole te, przeprowadzane stale w ciągu roku przez władze podatkowe, mają na celu stwierdzanie bieżące, czy księgi są prowadzone rzetelnie i niewadliwie oraz ustalanie podstaw obliczenia zaliczek miesięcznych na podatki.

Po upływie roku i zamknięciu ksiąg sprawdzenie rzetelności ksiąg, a zwłaszcza rzeczowej zgodności zapisów w księgach w wielu przypadkach jest utrudnione, a nawet wręcz niemożliwe.

Naprz. przy kupnie nielegalnym towaru przez podatnika i niezaksięgowaniu zakupu ani sprzedaży tego towaru, władze podatkowe po upływie roku mogą już być bezsilne. W ciągu roku jednak możliwe jest stwierdzenie w przedsiębiorstwie faktu istnienia towaru niezaksięgowanego, faktu dokonania sprzedaży i nieksięgowania jej np. w drodze przeliczenia gotówki w kasie i porównania jej z zestawieniem utargów itp.

Z tych też względów władze podatkowe kładą dziś główny nacisk na bieżącą kontrolę ksiąg i to taką kontrolę, która łączy się z dokładnymi oględzinami przedsiębiorstwa, tj. wnikliwym i wszechstronnym zapoznaniem się z przedsiębiorstwem. Oględziny pozwalają kontrolującym wyrobić sobie ogólne pojęcie o rozmiarach przedsiębiorstwa, istocie jego działalności, ilości zatrudnionych osób, ogólnych warunkach pracy, przedmiotach majątkowych, znajdujących się w przedsiębiorstwie, technice sporządzania dokumentów itp. Uniemożliwiają one zarazem doraźne usunięcie przez zainteresowane osoby gotówki z kasy, części towarów, ksiąg, wyjście personelu itp. Dopiero na tle tak przeprowadzonych oględzin możliwe jest sprawdzenie rzetelności prowadzonych ksiąg, które ma znaczenie dla ustalenia zaliczek miesięcznych, a zarazem dla wyniku badania (rewizji) ksiąg po ukończeniu roku.

Inne środki dowodowe, przewidziane w postępowaniu podatkowym, mają znaczenie bądź tylko posiłkowe, w związku z trudnościami, jakie mogłyby nasunąć się przy oparciu wymiaru podatku wyłącznie na księgach lub koniecznością sprawdzenia rzetelności ksiąg prowadzonych przez podatnika, bądź też wreszcie mogą mieć znaczenie samodzielne dla ustalenia podstaw opodatkowania wówczas, gdy podatnik ksiąg w ogóle nie prowadzi lub księgi uznano za nieprawidłowe i pominięto, jako dowód w postępowaniu podatkowym przez władze podatkowe.

Tu wspomnieć należy o kontrolach, oględzinach lokalnych i lustracjach przedsiębiorstw i zajęć, które dokonywane są przez władze podatkowe, jeżeli to jest niezbędne do prawidłowego ustalenia zobowiązań podatkowych.

Lustracje przedsiębiorstw

mają specjalne znaczenie w odniesieniu do przedsiębiorstw podatników, nie prowadzących ksiąg i służą do uzyskania w drodze bezpośredniego zetknięcia się urzędnika z przedsiębiorstwem danych faktycznych o rodzaju i charakterze działalności przedsiębiorstwa, jego rozmiarach, obrotach i dochodach. Lustracje łączą się z dokładnymi oględzinami przedsiębiorstwa, i spisane w toku lustracji karty lustracyjne powinny stanowić jakby obraz danego przedsiębiorstwa, zawierając jednocześnie dane, umożliwiające określenie jego obrotów i dochodów.

Uprawnienie władz podatkowych do dokonywania oględzin lokalnych, kontroli i lustracji m. in. przedsiębiorstw i zajęć nie dotyczy wolnych zajęć zawodowych.

Świadkowie mogą być przesłuchiwani w postępowaniu podatkowym na wniosek stron lub z urzędu. Dowód ze świadków może mieć miejsce w przypadkach, gdy zachodzi potrzeba stwierdzenia istnienia lub nieistnienia pewnych faktów lub konkretnych okoliczności w czasie teraźniejszym lub przeszłym, jak np. stwierdzenie rzeczywistej wysokości czynszu dzierżawnego, zapłaconego przez najemcę lokalu właścicielowi itp.

W razie konieczności przesłuchania świadka pod przysięgą władza podatkowa zwraca się z odpowiednim wnioskiem do sądu grodzkiego, w którego okręgu świadek zamieszkuje.

Przed przesłuchaniem, lub żądając złożenia zeznań na piśmie, władza podatkowa obowiązana jest uprzedzić świadka o karalności fałszywych zeznań.

Biegli służą do wyrażania opinii wówczas, gdy zbadanie lub ustalenie w toku postępowania podatkowego pewnych określonych okoliczności wymaga specjalnych wiadomości fachowych. Do okoliczności takich należeć będą np. ustalenie wysokości odpisu amortyzacji, wydajności pewnej maszyny itp. Natomiast do okoliczności takich, które mogłyby być przedmiotem wypowiedzi biegłego, nie może być zaliczona np. ocena wysokości obrotu, osiągniętego przez podatnika.

Biegli składają przysięgę w sądzie przy objęciu stanowiska i są powołani z list, ustalonych na podstawie wniosku instytucji samorządu gospodarczego, Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P. albo organizacji zawodowych.

Strony mają prawo uczestniczyć w przesłuchaniu świadków i biegłych; w tym celu władze podatkowe powinny je zawiadamiać o terminie przesłuchania.

Świadkowie i biegli otrzymują wynagrodzenie za stratę czasu i zwrot kosztów podróży, a biegli nadto wynagrodzenie za wykonaną pracę.

Przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym regulują szczegółowo sprawę materiału informacyjnego, jako środka dowodowego w postępowaniu podatkowym. Przepisy te nakładają na wszystkie władze, sądy, urzędy, osoby prawne i fizyczne obowiązek dostarczania władzom podatkowym danych i informacji potrzebnych do ustalenia zobowiązań podatkowych, zezwalać na przeglądanie akt, ksiąg, dokumentów i zapisków oraz na sporządzanie z nich odpisów i wyciągów, a nadto normują szczegółowo obowiązki zarządów gminnych posiadaczy nieruchomości, lokatorów, władz administracji ogólnej, sądów i in. co do składania oznaczonych materiałów informacyjnych (np. składanie wykazów osób zamieszkałych w lokalu, wykazów nieruchomości, zawiadamianie przez władze i urzędy i in. o zawartych umowach o roboty, dostawy i przewozy itp.).

Materiały informacyjne

mają służyć władzom skarbowym przede wszystkim do sprawdzenia rzetelności prowadzonych przez podatnika ksiąg, przez porównanie posiadanego materiału informacyjnego z zapisami w księgach podatnika, do ustalenia obowiązku podatkowego osób, dotychczas nieznanych władzom podatkowym i wreszcie — obecnie, wobec istnienia obowiązku prowadzenia ksiąg, w mniejszym zakresie — do ustalenia wysokości obrotów i dochodów.

Niezmiernie cenne dla władz podatkowych są zwłaszcza informacje o tranzakcjach handlowych, zbierane przede wszystkim w przedsiębiorstwach handlowych i przemysłowych, zbywających towary do dalszych odsprzedaży lub do przerobu. Ważnymi źródłami informacji są tu przedsiębiorstwa sektora państwowego i społecznego, np. Społem, Państwowa Centrala Handlowa itd.

Postępowanie podatkowe jak widzimy szczegółowo reguluje kwestie dowodów, tworząc z przepisów postępowania dowodowego logicznie zbudowaną całość, której poszczególne człony uzupełniają się wzajemnie lub jedne wchodzą w miejsce drugich.

I tak dowody z materiału informacyjnego uzupełniają dowód z ksiąg, niekiedy decydując po prostu o jego wartości, ale mogą też mieć znaczenie samodzielne jako podstawa do obliczenia np. obrotu w przypadkach nieprowadzenia ksiąg, przez odpowiednie zestawienie informacji o tranzakcjach, informacji kolejowych i in. Lustracje czy oględziny przedsiębiorstw są cennym środkiem do oceny wartości dowodowej ksiąg, ale w braku ksiąg mogą stanowić środek do obliczenia podstawy opodatkowania z mniejszą lub większą dokładnością.

Oczywistą jest rzeczą, że najdoskonalsze skonstruowanie zasad postępowania dowodowego nie może wykluczyć przypadków, w których to postępowanie nie odniesie rezultatu lub też nie da władzom podatkowym takiego materiału, aby na nim można było oprzeć wymiar podatku. Podatnik może nie prowadzić w ogóle ksiąg, bądź też prowadzić je wręcz nierzetelnie, lustracja przedsiębiorstwa może nie dać pozytywnego wyniku, podatnik może tak kryć się ze swoimi tranzakcjami, że władze podatkowe nie będą dysponowały żadnym materiałem informacyjnym. W tych przypadkach postępowanie podatkowe daje możność władzom podatkowym ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania.

Szacowanie podstaw opodatkowania

może mieć miejsce tylko wówczas, gdy brak jest danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej wysokości podstawy opodatkowania i nie ma ono nic wspólnego z dowolnością w ustalaniu tych podstaw. Przy szacowaniu bowiem władza podatkowa obowiązana jest brać pod uwagę wszystkie istotne okoliczności, mające znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania i przy tym może stosować normy szacunkowe, opracowywane przez władze podatkowe i zatwierdzane przez władzę podatkową naczelną, po wysłuchaniu opinii komisyj odwoławczych przy izbach skarbowych lub samorządu gospodarczego, albo zawodowego. Normy szacunkowe mogą dotyczyć stosunku obrotów do remanentu towarowego w pewnych branżach (krotność remanentu), przeciętnego zysku brutto lub netto, przeciętnych kosztów handlowych, wydajności pracy pracownika lub maszyny itp.

Specjalną formą szacunku podstaw opodatkowania, dopuszczoną przez postępowanie podatkowe, jest ustalenie wysokości dochodu na podstawie znamion zewnętrznych, świadczących o wydatkach domowych i osobistych podatnika oraz o jego ogólnym położeniu ekonomicznym.

Ustalenie podstawy opodatkowania przez władzę podatkową dla każdego podatnika musi poprzedzić dokonanie przez nią zbadania materiału wymiarowego, ocenienie mocy dowodowej przeprowadzonych dowodów oraz uzupełnienie w razie potrzeby zebranego materiału i postępowania wyjaśniającego. Władza podatkowa powinna rozważyć całokształt sprawy i ewentualnie podjąć inne czynności, zmierzające do ustalenia zobowiązania podatkowego i jego wysokości, uwzględniając przy tym wszystkie okoliczności prawne i faktyczne. Ustaliwszy w ten sposób podstawę opodatkowania władza podatkowa oblicza podatek i o powziętej decyzji zawiadamia podatnika za pomocą nakazu płatniczego.

Decyzje władz podatkowych.

Decyzja, ustalająca zobowiązanie podatkowe (nakaz płatniczy), powinna być doręczona podatnikowi na piśmie i wskazywać termin wykonania zobowiązania. Każda decyzja powinna zawierać powołanie się na podstawę prawną, osnowę decyzji, oznaczenie jej rodzaju, datę i podpis lub pieczęć władzy podat-

kowej oraz pouczenie co do terminu i trybu odwołania lub zażalenia.

Postępowanie podatkowe odróżnia decyzje główne, załatwiające sprawę co do jej istoty i kończące sprawę w danej instancji, decyzje incydentalne, rozstrzygające inne kwestie w toku postępowania, i tu należą decyzje w sprawie zaliczek na podatki, decyzje ostateczne, od których nie służy odwołanie lub zażalenie w toku instancyj administracyjnych, decyzje tymczasowe, uwarunkowane późniejszym rozstrzygnięciem pytania wstępnego (np. ustalenie rozmiaru wymiaru podatku bez badania ksiąg następuje w drodze decyzji tymczasowej, uwarunkowanej późniejszym badaniem ksiąg) oraz decyzje prawomocne, których nie można zaskarżyć również do sądu administracyjnego.

Dekret o postępowaniu podatkowym reguluje dokładnie

postępowanie odwoławcze,

przewidując odwołania od decyzji głównych pierwszych instancyj w terminie miesiąca po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji, oraz zażalenie na decyzje incydentalne, wnoszone zasadniczo tylko łącznie z odwołaniem od decyzji głównej z wyjątkiem przypadków wydania decyzji incydentalnej po wydaniu decyzji głównej oraz decyzji w sprawie zaliczek na podatki, w których to przypadkach może być wniesione odrębne zażalenie w ciągu tygodnia po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji.

Postępowanie podatkowe reguluje wreszcie załatwianie spraw przez władze podatkowe, zmierzając do przyśpieszenia toku postępowania, przypadki wznowienia postępowania zakończonego decyzją, od której nie służy odwołanie oraz uchylenia i zmiany decyzji z urzędu, a nadto sprawę opłat i kosztów w postępowaniu podatkowym.

Wspomnieć tu należy również

o środkach przymuszających,

w szczególności w formie zarządzenia zamknięcia przedsiębiorstwa przez władzę podatkową w przypadkach nie nabycia przez podatnika karty rejestracyjnej, albo nie prowadzenia, mimo obowiązku, przepisanych ksiąg.

W przedstawionych tu w krótkości zasadach polskiego postępowania podatkowego przejawia się niewątpliwie

tendencja ochrony podatnika

przed niesłusznym i krzywdzącym opodatkowaniem, która to ochrona widoczna jest przede wszystkim ze współudziału podatnika w ustaleniu zobowiązania podatkowego, współudziału zarysowującego się szczególnie wyraźnie w postępowaniu wyjaśniającym i dowodowym. Ale tendencja ta nie idzie bynajmniej tak daleko, aby chronić podatnika nieuczciwego i nielojalnego.

W postępowaniu dowodowym, chroniącym podatnika przed dowolnością władzy podatkowej, kryje się jednocześnie bezwzględnie działający instrument przeciw temu podatnikowi, jeśli nie poczuwa się do należytego wypełniania obowiązków na nim ciążących.

Niemal najważniejszy środek dowodowy, jakim są księgi, **wyklucza wszelką dowolność** ze strony władz podatkowych. Warunkiem jest jednak rzetelność tych ksiąg. Dla podatnika nieuczciwego, działającego na gruncie gospodarki nielegalnej i ukrywającego swoje tranzakcje, księgi nie będą żadną ochroną. Nierzetelność ich uczyni go właśnie całkowicie bezbronnym i skazanym na jednostronność ustaleń władz podatkowych.

Nowe demokratyczne postępowanie podatkowe toczy się zatem na gruncie całkowitej równowagi sił obu stron: podatnika, ale podatnika-obywatela, rozumiejącego interes Skarbu Państwa i interes społeczeństwa, leżący w sprawiedliwym podziale dochodu społecznego oraz władz podatkowych.

Stworzenie w postępowaniu podatkowym tej równowagi decyduje o znaczeniu tego postępowania w całym polskim systemie podatkowym, umożliwiając mu realizację zasady powszechności i realności opodatkowania.

Okólniki Ministerstwa Skarbu

(L. D. V. Nr 129/47)

w sprawie ustawy o ulgach inwestycyjnych

I.

W związku z wejściem w życie z dniem 13 czerwca 1947 r. ustawy z 2 czerwca 1947 r. o ulgach inwestycyjnych (Dz. U. R. P. Nr 43, poz. 221) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, co następuje:

Do art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy:

1. Przepis, że sumy wydatkowane na inwestycje nie podlegają dochodzeniu co do ich pochodzenia, oznacza, że władze skarbowe nie będą dochodziły pochodzenia tych sum z tytułu dotychczasowej działalności podatników, ani nie będą stosowały żadnych sankcyj karnych, przewidzianych w karnych przepisach podatkowych z powodu zatajenia wzbogacenia wojennego lub dochodów albo innego sposobu uchylenia się od opodatkowania tymi podatkami w okresie od daty Wyzwolenia do 12 czerwca 1947 r. (włącznie).

2. Przepis ten nie stanowi jednak przeszkody do opodatkowania podatkiem obrotowym prywatno-prawnych zawodowych i odpłatnych świadczeń rzeczy lub usług, wykonywanych w wymienionym wyżej okresie czasu na obszarze Rzeczypospolitej, zgodnie z przepisami dekretu z 21 grudnia 1945 r. o podatku obrotowym (Dz. U. R. P. z 1946 r. Nr 3, poz. 23).

Do art. 2 ust. 1 pkt. 2 ustawy:

Sumy wydatkowane na inwestycje, jeżeli były objęte wzbogaceniem wojennym, określonym w myśl przepisów art. 1 dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 72), a nakaz płatniczy na wymierzony podatek doręczono podatnikowi przed 13 czerwca 1947 r., nie korzystają ze zwolnienia od podatku, chociażby od wymiaru tego wniesiono odwołanie i wymiar się jeszcze nie uprawomocnił.

Natomiast, jeżeli w podstawach opodatkowania nadzwyczajnym podatkiem od wzbogacenia wojennego, co do którego toczy się postępowanie wymiarowe, albo na który nakaz płatniczy doręczono po 12 czerwca 1947 r., znajdą się sumy wydatkowane na inwestycje, właściwe władze wymiarowe (urzędy skarbowe lub urzędy rewizyjne) — na zasadzie wniesionego przez podatnika w myśl art. 4 ustawy zgłoszenia — bądź nie wymierzą tej kwoty podatku, która odpowiada procentowemu stosunkowi sum wydatkowanych na inwestycje do ogólnej sumy podstawy opodatkowania, bądź z urzędu odpowiednio sprostują dokonany wymiar podatku. O sprostowaniu wymiaru należy zawiadomić podatnika.

Do art. 2 ust. 1 pkt. 3 ustawy:

1. Sumy wydatkowane na inwestycje, a stanowiące dochód, służący za przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym, nie korzystają ze zwolnienia od podatku, jeżeli są już opodatkowane tym podatkiem na podstawie doręczonych przed 13 czerwca 1947 r. decyzyj, wydanych w trybie art. 125 i 126 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174) — (nakazy płatnicze i decyzje o wymiarze i domiarze zaliczek miesięcznych) — chociażby od decyzyj tych wniesiono odwołania lub zażalenia, a wymiary jeszcze się nie uprawomocniły.

Nie korzystają ze zwolnienia od podatku dochodowego także dochody zadeklarowane przed 13 czerwca 1947 r. przez podatników podatku dochodowego, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Skarbu z 20 stycznia 1946 r. w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy (Dz. U. R. P. Nr 5, poz. 50).

Natomiast, jeżeli w podstawach opodatkowania podatkiem dochodowym za okres czasu od daty Wyzwolenia aż do 12 czerwca 1947 r. (włącznie), na który to podatek nakazy płat-

nicze albo decyzje będą doręczone, poczynając od daty 13 czerwca 1947 r., będą się mieściły sumy wydatkowane na inwestycje, właściwe władze wymiarowe — na podstawie wniesionego przez podatników w myśl art. 4 ustawy zgłoszenia, bądź nie wymierzą kwoty podatku odpowiadającej **procentowemu** stosunkowi sum wydatkowanych na inwestycje do ogólnej rocznej sumy ustalonego dochodu, bądź z urzędu odpowiednio sprostują dokonany wymiar podatku, zawiadamiając o tym podatnika. Praktyka ta ma być stosowana aż do całkowitego wyczerpania sum wydatkowanych na inwestycje przy wymiarach podatku dochodowego kolejno za lata podatkowe 1945 do 1947.

2. Dochód osiągnięty przed 13 czerwca 1947 r. obliczać należy i uwidaczniać na arkuszach wymiarowych z reguły na podstawie bilansu sporządzonego przez podatnika na dzień 12 czerwca 1947 r.; tym samym dochód za rok 1947 należy, w przypadku zgłoszonych inwestycyj, ustalać w 2-ch pozycjach, odrębnie za czas do 12. VI. 1947 r., odrębnie zaś za czas od 13. VI. 1947 r. do końca okresu rachunkowego 1947 roku.

W przypadku nieprzedłożenia bilansu na dzień 12 czerwca 1947 r., oblicza się wysokość dochodu osiągniętego przed 13 czerwca 1947 r. w okresie rachunkowym 1947 roku w stosunku sumy obrotu powstałego od początku okresu rachunkowego 1947 roku do 12 czerwca 1947 r. (włącznie) do sumy obrotu powstałego w całym okresie rachunkowym 1947 r.

Do art. 2 ust. 2 ustawy.

1. Posiadane w kraju, a przeznaczone przez posiadaczy na inwestycje sumy w obcych walutach, powinny być zdeponowane w Narodowym Banku Polskim lub w którymkolwiek z banków dewizowych, który wzamian za zdeponowane waluty wystawi akredytywę na zagranicę na zakup towarów, co do których posiadacz waluty uzyska zezwolenie importowe.

2. Posiadane w kraju, a przeznaczone przez posiadaczy na inwestycje złoto we wszelkiej postaci z wyjątkiem przedmiotów posiadających znamiona gotowych do użytku wyrobów, powinno być również zdeponowane w Narodowym Banku Polskim lub w którymkolwiek z banków dewizowych, który wzamian za zdeponowane złoto wystawi akredytywę na zagranicę na zakup towarów, co do których posiadacz waluty uzyska zezwolenie importowe.

Przeliczenie zdeponowanego złota na dowolne zagraniczne środki płatnicze będzie dokonane w myśl obowiązujących w tej mierze — w czasie przeliczenia — ustaleń Komisji Dewizowej.

3. Należności w zagranicznych środkach płatniczych, posiadane zagranicą z wszelkich tytułów, powstałe przed 13 czerwca 1947 r., w przypadku zamierzonego zakupu za nie dóbr inwestycyjnych zagranicą, powinny być przekazane Narodowemu Bankowi Polskiemu lub innym bankom dewizowym, które po przejęciu tych należności wydadzą akredytywy, opiewające na tę samą walutę w wysokości postawionej do dyspozycji lub na jej równowartość w innej walucie zagranicznej.

4. Zarówno w przypadku opisanym w pkt. 1 jak i w przypadkach omówionych w pkt. 2 i 3, wystawiane akredytywy powinny zawierać warunek, iż sumy, na które opiewają, przeznaczone są na zakup ściśle określonych dóbr inwestycyjnych i że wypłata z akredytywy może nastąpić tylko wzamian za dokumenty, stwierdzające wysłanie wymienionych w akredytywie dóbr do Polski.

5. Na wypadek, gdyby w terminie nie dłuższym od 11 do 18 miesięcy od chwili otwarcia akredytywy nie nastąpiło wykorzystanie jej w sposób przewidziany w poprzednim punkcie, Bank na który akredytywa będzie otwarta na podstawie warunków otwarcia tejże — bez dalszych dyspozycji — przekaże równowartość akredytywy wzgl. niewykorzystaną część tejże na r-k Narodowego Banku Polskiego w Banku Centralnym kraju otwartej akredytywy. Narodowy Bank Polski może przedłużyć zakreślony wyżej termin 18 miesięcy.

6. Narodowy Bank Polski po otrzymaniu odpowiedniego zawiadomienia skupi uzyskaną dewizę po kursie bieżącym i postawi równowartość do wolnej dyspozycji osoby, dla której uprzednio otwarto akredytywę — ew. za pośrednictwem pośredniczącego banku dewizowego.

Do art. 3 pkt. 1 ustawy:

Za inwestycje uważa się w szczególności wydatki inwestycyjne i wydatki na remonty kapitalne, zgodnie z określeniem tych pojęć ustalonym przez Centralny Urząd Planowania, a podanym przez Ministerstwo Skarbu do wiadomości i stosowania okólnikiem Nr 70 z 27 marca 1947 r. L. D. V. 880/1/47 (Dz. Urz. Min. Sk. Nr 10, poz. 108).

Do art. 3 pkt 2 ustawy:

1. Uruchomienie istniejącego, ale nieczynnego przedsiębiorstwa równoznaczne jest z założeniem nowego przedsiębiorstwa.

2. Jako przedsiębiorstwo rozumieć należy bądź przedsiębiorstwo przemysłowe, bądź handlowe, bądź rzemieślnicze.

3. Zajęcia zawodowe nie korzystają z ulg inwestycyjnych przewidzianych w art. 3 pkt. 2 ustawy.

Do art. 3 pkt 3 ustawy:

1. Przez sumy wydatkowane na wydzierżawienie nieruchomości zarówno mieszkalnych, jak i przemysłowych oraz na wydzierżawienie przedsiębiorstw przemysłowych wszelkiego rodzaju rozumieć należy wszelkie związane z wydzierżawionymi obiektami rzeczywiście poniesione wydatki inwestycyjne w rozumieniu wyjaśnień do art. 3 pkt 1 ustawy.

2. Ministerstwo Skarbu przypomina, że zgodnie z przepisami art. 35 ust. 1 dekretu z 6 grudnia 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 71, poz. 389), osobom fizycznym i prawnym, które w okresie czasu do końca 1947 r. poczynią w nabytych w trybie tego dekretu przedmiotach majątkowych inwestycje, potrąca się z dochodu, podlegającego opodatkowaniu według działu II dekretu z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym, sumy wydatkowane na te inwestycje. Potrąceń tych dokonuje się z dochodu osiągniętego w roku podatkowym (rachunkowym), w którym inwestycje te przeprowadzono.

Do art. 3 pkt. 4 ustawy:

1. Za księgi uważa się księgi handlowe, księgi uproszczone bądź księgi podatkowe w rozumieniu przepisów art. 84 dekretu o postępowaniu podatkowym.

Za uwidocznione w księgach powiększenie kapitału zakładowego lub obrotowego przedsiębiorstw rozumieć należy ujawnienie w tych księgach w drodze zapisów książkowych takich wartości majątkowych, które z natury rzeczy stanowią czynniki składowe kapitału zakładowego, bądź obrotowego przedsiębiorstw, np. nieruchomości, ruchomości, maszyny i urządzenia fabryczne, gotówka, należności w bankach i innych instytucjach kredytowych, należności u dłużników, towary, surowce, półfabrykaty, pod warunkiem wszakże, **że wspomniane wartości majątkowe nie były dotychczas ujawnione na imię podatnika.**

Ministerstwo Skarbu zaznacza, że zapisy w księgach dokonane w okresie od 13 czerwca do 31 sierpnia 1947 r. mogą być udokumentowane dowodami wewnętrznymi bez podania źródeł nabycia jedynie co do następujących przedmiotów majątkowych:

1. Leki, surowce farmaceutyczne i chemiczne do receptury, odżywki, zioła i środki opatrunkowe.
2. Emalie, rozpuszczalniki, zmywacze politury, pokosty, barwniki anilinowe, chemikalie dla przemysłu spożywczego (kwaski, olejki, aromaty itd.) i odczynniki dla analiz.
3. Artykuły gumowe sanitarne i wyroby ze szkła jenajskiego.
4. Aparaty i artykuły fotograficzne.
5. Kable i przewody elektryczne, elektryczne instalacje i akcesoria samochodowe, mierniki, liczniki i zegary elektryczne, odbiorniki radiowe i sprzęt radiotechniczny.
6. Przyrządy miernicze precyzyjne, części samochodowe i części maszyn oraz igły.
7. Szkła optyczne i oprawy do okularów.
8. Sprzęt zegarmistrzowski.
9. Artykuły szlifierskie.

2. Nie uważa się za inwestycje różnic z przeszacowania posiadanych i zaksięgowanych przed 13 czerwca 1947 r. wartości majątkowych.

3. Podatnicy prowadzący księgi podatkowe korzystają z ulg tylko co do uwidocznionych w tych księgach towarów, surowców i półfabrykatów.

4. Właściciele przedsiębiorstw, nie prowadzący w ogóle żadnych ksiąg, nie korzystają z ulg inwestycyjnych przewidzianych w art. 3 pkt. 4 ustawy.

Do art. 4 ust. 1 ustawy:

1. Za właściwy urząd skarbowy rozumieć należy urząd skarbowy bądź urząd rewizyjny, właściwy — w dacie zgłoszenia inwestycyj — miejscowo w sprawach podatku dochodowego, zgodnie z przepisami art. 6 dekretu o postępowaniu podatkowym.

2. Zgłoszenie przez podatnika z powołaniem się na art. 4 ustawy dokonanych inwestycyj jest równoznaczne z oświadczeniem, że życzy on sobie korzystać z dobrodziejstw ustawy o ulgach inwestycyjnych.

Zgłoszenie powinno nastąpić na piśmie z podaniem rodzaju dokonanych inwestycyj, sumy oraz wszystkich istotnych szczegółów dotyczących inwestycyj wraz z dołączeniem albo zaofiarowaniem dowodów uzasadniających treść zgłoszenia.

3. Władza wymiarowa obowiązana jest sprawdzić zgodność otrzymanego zgłoszenia ze stanem rzeczywistym.

4. O zgłoszeniu i jego treści urząd skarbowy powiadomi natychmiast ten urząd skarbowy, który dla podatnika jest właściwy miejscowo w sprawach podatku obrotowego.

Do art. 4 ust. 2 ustawy:

1. Zgodnie z wyjaśnieniami do art. 2 ust. 1 pkt. 1 ustawy, termin wydatkowania sum na inwestycje liczy się od daty Wyzwolenia.

2. Jeżeli całkowite zużycie sum nie nastąpi w przysługujących podatnikowi terminach korzysta on z ulg tylko co do sum wydatkowanych w tych terminach.

Do art. 5 ustawy:

Ministerstwo Skarbu przypomina, że:

1. Moc obowiązującą przepisów art. 24 ustawy z 9 kwietnia 1938 r. o ulgach inwestycyjnych (Dz. U. R. P. Nr 26, poz. 224) zawieszono do 31 grudnia 1945 r. na zasadzie przepisu art. 10 pkt 9 dekretu z 13 kwietnia 1945 r. o reformie samorządowego systemu podatkowego (Dz. U. R. P. Nr 13, poz. 73).

2. Zgodnie z art. 41 dekretu z 20 marca 1946 r. o podatkach komunalnych (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 128) ulgi przyznane już na mocy specjalnych przepisów dla nowowzniesionych budowli, części dobudowanych lub nadbudowanych oraz dla lokali w nich znajdujących się nie zwalniają od obowiązku opłacania podatku od nieruchomości i podatku od lokali, pobieranych na podstawie tegoż dekretu o podatkach komunalnych.

II.

Ministerstwo Skarbu zarządza, aby urzędy skarbowe oraz urzędy rewizyjne nadesłały w terminie do 10 września 1947 r. izbom skarbowym w 2 egzemplarzach wykazy zgłoszeń inwestycyj, wymienionych w art. 3 pkt 4. Wykazy te powinny zawierać: 1) ilość zgłoszeń dokonanych oraz 2) ogólną wartość inwestycyj w złotych.

Sprawozdania negatywne obowiązują.

Izby Skarbowe przekażą po 1 egzemplarzu odpowiednio uporządkowanych wykazów w terminie do 20 września 1947 r. Ministerstwu Skarbu.

Co do pozostałych wymienionych w art. 3 inwestycyj urzędy skarbowe oraz urzędy rewizyjne nadeślą izbom skarbowym odpowiednie wykazy w terminie do 10 stycznia 1948 r. Izby skarbowe skolei złożą te wykazy Ministerstwu Skarbu w terminie do 20 stycznia 1948 r. W wykazach tych należy wyodrębnić poszczególne rodzaje inwestycyj, stosownie do punktów art. 3, z wyjątkiem pkt. 4.

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 1600/3/47 (Nr 50)

w sprawie zasad opodatkowania w 1947 r. przedsiębiorstw państwowych oraz przedsiębiorstw i majątków pozostających pod zarządem państwowym

I. W związku z przepisami art. 2 ust. (3) dekretu z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym w brzmieniu dekretu z 28 stycznia 1947 r. o zmianie dekretu z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym Ministerstwo Skarbu zawiadamia, że zgodnie z uchwałą Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 25 lutego 1947 r. wyłączono na rok podatkowy 1947 spod opodatkowania według przepisów działu IV dekretu o podatku dochodowym i pociągnięto do obowiązku podatkowego według przepisów działu II tego dekretu podległe dyrekcjom przemysłu miejscowego Ministerstwa Przemysłu przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym.

Wszystkie zatem pozostałe przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym, podlegają obowiązkowi podatkowemu według przepisów działu IV, a to zgodnie z przepisami art. 2 ust. (2) dekretu.

II. Powołaną uchwałą Komitetu Ekonomicznego ustalono na rok podatkowy 1947 stopę podatkową dla obliczania zaliczek na podatek dochodowy, należnych od podatników, podlegających obowiązkowi podatkowemu według przepisów działu IV w wysokości 25%.

W razie trudności ustalenia kwoty zysku (nadwyżki) na podstawie ksiąg należy przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy w przedsiębiorstwach i majątkach, podlegających opodatkowaniu według przepisów działu IV, ustalać zysk (nadwyżkę) dla celów zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy według planów finansowo-gospodarczych rocznych, bądź kwartalnych (planowanej nadwyżki), a w braku tych planów — na podstawie obrotu miesięcznego przy zastosowaniu normy zyskowności.

Prowizoryczne ustalenie wysokości miesięcznego zysku (nadwyżki) na podstawie planów finansowo-gospodarczych lub na podstawie obrotu nie wyłącza prawa do sprostowania zaliczki w trybie § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Skarbu z 20 stycznia 1946 r. w sprawie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy (Dz. U. R. P. Nr 5, poz. 50).

III. Jednocześnie Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości, że zgodnie z wymienioną na wstępie uchwałą Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów z 25 lutego 1947 r. przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym, obowiązane są w roku 1947 do wnoszenia do urzędów rewizyjnych wpłat na Państwowy Fundusz Inwestycyjny w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy w wysokości:

1) równej wysokości zaliczki na podatek dochodowy, jeśli idzie o podatników, podlegających opodatkowaniu według przepisów działu IV;

2) 25% dochodu, będącego podstawą obliczenia zaliczki na podatek dochodowy, jeśli idzie o przedsiębiorstwa państwowe oraz przedsiębiorstwa i majątki, pozostające pod zarządem państwowym, podlegające opodatkowaniu według przepisów działu II.

Wniesione do urzędów rewizyjnych wpłaty na Państwowy Fundusz Inwestycyjny przekażą te urzędy niezwłocznie na rachunek Funduszu Inwestycyjnego w Banku Gospodarstwa Krajowego z podaniem sum oraz nazwy przedsiębiorstwa, od którego wpłata pochodzi.

Nieuiszczone w terminie wpłaty na Państwowy Fundusz Inwestycyjny stają się zaległością i podlegają natychmiastowemu przymusowemu ściągnięciu przez urzędy rewizyjne w trybie egzekucji administracyjnej.

IV. W związku z podwyższeniem od 1 stycznia 1947 r. stopy zaliczek na podatek dochodowy dla niektórych podatników, podlegających opodatkowaniu według przepisów działu IV oraz biorąc pod uwagę okoliczność, że niektóre przedsiębiorstwa i majątki państwowe mogły obliczyć zaliczkę na styczeń 1947 przy zastosowaniu przepisów działu II, Ministerstwo Skarbu na podstawie art. 38 ust. 3 dekretu z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U .R. P. Nr 27, poz. 173) przesuwa do 15 marca 1947 r. termin, od którego należy pobierać dodatek za zwłokę od różnicy między kwotą zaliczki należnej według zasad niniejszego zarządzenia, a kwotą zaliczki dotychczas wpłaconej, pod warunkiem uiszczenia różnicy do wyżej wymienionego terminu (do 15 marca 1947 r.).

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 2648/1/47 (Nr 73)

w sprawie norm amortyzacyjnych za 1946 rok

Dekret z 8 stycznia 1946 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 2, poz. 14) uchylił z dniem 1 stycznia 1946 r. moc obowiązującą ustawy o państwowym podatku dochodowym (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 2, poz. 6 z późniejszymi zmianami). Z dniem tym straciły zatem moc obowiązującą przepisy art. 6 wspomnianej ustawy oraz § 14 rozporządzenia wykonawczego z 27 kwietnia 1946 r. (Dz. U. R. P. Nr 40, poz. 301), który określał przeciętne normy wysokości odpisów z tytułu zużycia dla poszczególnych rodzajów przedmiotów, podlegających zużyciu.

Rozporządzenie Ministra Skarbu z 1 grudnia 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr 5, poz. 27), które w § 15 określa — zgodnie z art. 120 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174) — normy amortyzacyjne, obowiązuje od 1 stycznia 1947 r.

Wobec braku w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1946 r. przepisów prawnych, które określałyby przeciętne normy amortyzacyjne, zachodzą w praktyce trudności w ustalaniu prawidłowych odpisów na zużycie w rozumieniu art. 10 dekretu o podatku dochodowym za wyżej wymieniony okres.

W związku z powyższym Ministerstwo Skarbu poleca przy ustalaniu dochodu podatkowego za rok podatkowy 1946 (rok kalendarzowy 1946 — rok rachunkowy 1945/46), nie kwestionować odpisów na zużycie poszczególnych rodzajów przedmiotów, podlegających zużyciu i uznawać je w całości za koszty uzyskania przychodów w rozumieniu art. 10 dekretu o podatku dochodowym, jeżeli wysokość odpisów nie przekracza norm amortyzacyjnych, określonych w § 15 rozporządzenia Ministra Skarbu z 1 grudnia 1946 r. w sprawie wykonania dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. nr 5, poz. 27).

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 880 (1/47 Nr 70)

w sprawie określenia pojęcia „inwestycja i kapitalny remont"

Ministerstwo Skarbu podaje do wiadomości i stosowania przy ustalaniu podstaw wymiaru podatku dochodowego (art. 11 pkt. 1) dekretu z 8 stycznia 1946 r., Dz. U. R. P. z 1947 r. Nr. 25, poz. 99) ustalone przez Centralny Urząd Planowania określenie pojęcia inwestycji i kapitalnego remontu, miarodajne przy ustalaniu i realizowaniu planów inwestycyjnych;

Pod pojęcie „wydatków inwestycyjnych" podpadają wydatki, należące do którejkolwiek z poniżej wymienionych grup:

A. Wydatki, mające na celu badanie możliwości i celowości inwestycyj, wymienionych w punktach B—G, jak również wydatki, związane ze sporządzeniem planów i kosztorysów tych inwestycji.

B. Wydatki na zakup dóbr kapitałowych jak np. licencje, patenty, prawa nabyte, udział w spółce itp.

C. Wydatki na:

1. budowę zakładów, budynków, urządzeń itp. wraz z całkowitym wyposażeniem wewnętrznym oraz pomocniczym mające na celu:
   a) uruchomienie nowej produkcji,
   b) wytworzenie nowych dóbr użytkowych,
2. odbudowę całkowicie lub częściowo nieczynnych obiektów mające na celu:
   a) uruchomienie produkcji,
   b) uruchomienie dóbr użytkowych.
3. rozbudowę istniejących zakładów, budynków, urządzeń itp. wraz z całkowitym wyposażeniem wewnętrznym oraz pomocniczym mające na celu:
   a) powiększenie produkcji już istniejącej,
   b) powiększenie możliwości usług już istniejących dóbr użytkowych.
4. przebudowę istniejących zakładów, budynków, urządzeń itp. wraz z całkowitym wyposażeniem wewnętrznym oraz pomocniczym mające na celu:
   a) racjonalizację produkcji, jak zmniejszenie kosztów własnych produkcji, polepszenie jej jakości, zwiększenie zdolności produkcyjnej, udoskonalenie metod produkcji itp.
   b) zwiększenie sprawności usług dóbr użytkowych.

D. Wydatki związane z akcjami: rewindykacyjną oraz odszkodowań.

E. Wydatki na zabezpieczenie zakładów, budynków, dóbr usługowych itp. obiektów nieczynnych.

F. Wydatki na utworzenie specjalnych tj. pozanormalnych rezerw surowcowych i środków technicznych.

G. Wydatki na remonty kapitalne.

Remont kapitalny.

Pod pojęcie wydatków na remont kapitalny podpadają wydatki odpowiadające wszystkim warunkom wymienionym dla jednej z poniższych trzech grup A, B, i C.

A. Dla urządzeń produkcyjnych:

1. cel wydatku: zamiana lub uzupełnienie, względnie jednocześnie zamiana i uzupełnienie zasadniczych elementów urządzenia;
2. okres użytkowania budowli dłuższy od 4 lat;
3. wielkość wydatku powyżej 500.000 zł lub w przypadkach mniejszego wydatku co najmniej 30% szacunkowej wartości bieżącej poszczególnych obiektów podlegających remontowi.

B. Dla budowli nadziemnych i podziemnych:

1. cel wydatku: zamiana lub uzupełnienie, względnie jednocześnie zamiana i uzupełnienie budowli, dla których wymagane jest pozwolenie właściwych władz budowlanych lub górniczych;
2. okres użytkowania urządzenia: dłuższy od 4 lat;
3. wielkość wydatku powyżej 500.000 zł lub w przypadkach poniżej tej sumy, o ile przekracza 30% szacunkowej wartości bieżącej obiektu podlegającego remontowi.

C. Dla budowli ziemnych:

1. okres użytkowania budowli większy, niż 5 lat;
2. wielkość wydatku powyżej 500.000 zł lub w przypadkach poniżej tej sumy, o ile przekracza 30% szacunkowej wartości bieżącej obiektu, podlegającego remontowi.

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 4007/1/47

w sprawie ustosunkowania się do ksiąg handlowych uproszczonych, podatkowych, udokumentowanych dowodami wewnętrznymi

I.

Ministerstwo Skarbu w drodze wyjątku poleca nie kwestionować prowadzonych przez podatników w latach 1946 i 1947 ksiąg handlowych, uproszczonych i podatkowych, w których zapisy, dotyczące zakupu rzeczy ruchomych, oparte będą nie na rachunkach dostawców, a na dowodach wewnętrznych, jeżeli:

1. Dowody wewnętrzne będą zawierały wszystkie dane wymienione w art. 86 ust. 2, a w pierwszym rzędzie zgodnie z rzeczywistością imię i nazwisko (firmę) dostawcy i jego dokładny adres oraz podpisy tych osób, które bezpośrednio dokonały zakupu.

2. Niezależnie od prowadzonych ksiąg podatnik założy specjalną ewidencję zakupów, księgowanych na podstawie dowodów wewnętrznych i wpisze oraz nadal będzie wpisywał do niej w porządku chronologicznym wszystkie wspomniane transakcje.

3. W składanych bieżąco w 1947 r. deklaracjach miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy podatnik będzie wykazywał w oddzielnych sumach miesięczne kwoty zakupu według rachunków oraz według dowodów wewnętrznych, podając jednocześnie ilość tranzakcyj księgowanych na postawie tych dowodów.

Od warunku wymienionego w pkt. 1) możemy częściowo odstąpić, gdy zakup dotyczy artykułu nie wytwarzanego w kraju, bądź artykułu pochodzenia zagranicznego, nierozprowadzonego w drodze normalnych obrotów przez Państwo, przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielcze lub prywatne firmy importowe; sporządzone na tego rodzaju zakupy dowody wewnętrzne mogą nie zawierać danych, wymienionych w art. 86, ust. 2 pkt. 1) i pkt. 2).

W razie wątpliwości co do tego, czy zachodzą okoliczności wyżej podane, ciężar dowodu spoczywa na podatniku; dopuszczalnymi w tym względzie dowodami są zaświadczenia właściwych ministerstw lub związków samorządu gospodarczego.

II.

Nie mogą być jednak uznane za dowód księgi w przypadku, gdy ponad 50% zapisów, dotyczących zakupu, jest oparta na dowodach wewnętrznych lub gdy oparte na tych dowodach zapisy dotyczą artykułów, znajdujących się na rynku w dostatecznej ilości, w związku z czym podatnik miał możność korzystania z różnych źródeł zakupów bez potrzeby zwracania się do przygodnych dostawców.

W żadnym razie nie może być tolerowane udokumentowanie dowodami wewnętrznymi zapisów, dotyczących zakupu artykułów produkowanych i rozprowadzonych (lub tylko rozprowadzonych) przez przedsiębiorstwa sektora państwowego, samorządowego bądź spółdzielczego, jak również zakupów u hurtowników prywatnych.

III.

W związku z powyższym Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, iż do [illegible] zapisy w księgach udokumentowane będą w sposób, wskazany w części I niniejszego okólnika, nie będą miały zastosowania rygory, wynikające z art. 140 dekretu z 11 kwietnia 1947 r., zawierającego prawo karne skarbowe (Dz. U. R. P. Nr 32, poz. 140), gdyż w tym przypadku udokumentowanie zapisów, jako zgodne z zarządzeniem Ministerstwa Skarbu, uznane być powinno za „właściwe" w rozumieniu art. 140 p. k. s.

IV.

Księgi handlowe i przedsiębiorstwa podatników, u których przy badaniu deklaracyj miesięcznych na podatek obrotowy i dochodowy będzie stwierdzone, iż odsetek zapisów, udokumentowanych dowodami wewnętrznymi, jest wysoki, powinny być w pierwszym rzędzie poddane kontroli, połączonej z oględzinami po myśli okólnika Ministerstwa Skarbu z 10 lutego 1947 r. L. D. V. 532/1/47.

V.

Zarządzenie, zawarte w okólniku Ministerstwa Skarbu z 2 stycznia 1947 r. L. D. V. 1—2/171/46 oraz z 16 lutego 1947 r. Nr D. V. 7930/47 w sprawie księgowania zakupów, dokonywanych przez apteki, hurtownie farmaceutyczne oraz przemysł farmaceutyczny, pozostaje nadal w mocy.

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 260/1/47

w sprawie interpretacji przepisu art. 85 ust. 4 dekretu o postępowaniu podatkowym

Wobec stosowania przez władze podatkowe I i II instancji niejednolitej wykładni przepisu art. 85 ust. 4 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. R. P. Nr 27, poz. 174) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia:

Wspomniany przepis — zgodnie z jego literalnym brzmieniem — nakłada obowiązek ujawnienia w księgach handlowych odbiorców i dostawców w dwóch przypadkach, a mianowicie: 1) przy sprzedaży (zakupie) towaru, celem dalszej odsprzedaży lub przeróbki oraz 2) przy sprzedaży (zakupie) towaru w większych ilościach. Z powyższego wynika, że w przypadku sprzedaży (zakupu) towaru, celem dalszej odsprzedaży lub przeróbki, ilość sprzedawanego (zakupywanego) towaru jest obojętna, gdyż w tym przypadku obowiązek ujawnienia w księgach handlowych odbiorców i dostawców zachodzi zawsze, chociażby ilość sprzedawanego (zakupionego) towaru była niewielka. Księgowość zatem przedsiębiorstw, nastawionych na tego rodzaju sprzedaż (z wyłączeniem sprzedaży konsumentom), winna zawierać zgodne z rzeczywistością imiona, nazwisko (nazwy firm) oraz adresy wszystkich dostawców i odbiorców niezależnie od zakupywanej lub sprzedawanej ilości towaru; natomiast księgowość przedsiębiorstw nastawionych jednocześnie: a) na sprzedaż towaru, celem dalszej jego odsprzedaży lub przeróbki i b) na sprzedaż konsumentom — powinna zawierać wszystkich dostawców i odbiorców, określonych pod a) i tych spośród odbiorców określonych pod b), którzy zakupują towar w większych ilościach, niezależnie od tego, w jakim celu nabywają większą ilość towaru. Tak samo księgowość przedsiębiorstw nastawionych na sprzedaż bezpośrednio konsumentom (sprzedaż detaliczna) powinna ujawniać tylko takich odbiorców, którzy zakupują towar w większych ilościach.

Co do zagadnienia większej ilości towaru, to Ministerstwo Skarbu zaznacza, że zagadnienie to należy ujmować na podstawie doświadczenia handlowego sprzedawców, przede wszystkim pod kątem widzenia celów bezpośredniej konsumcji odbiorcy. Za tranzakcję sprzedaży w większych ilościach należy więc uważać sprzedaż towaru w ilościach, przekraczających normalne przeciętne zapotrzebowanie konsumenta np. sprzedaż mąki, cukru, soli — na worki, mięsa w ćwierciach, papieru w belach, ołówków w grosy, materiałów odzieżowych na sztuki, całych skór itp.

Zwrócić jednak należy uwagę, że zagadnienie większych ilości towaru jest aktualne zasadniczo w typie przedsiębiorstw nastawionych na sprzedaż towarów, zarówno celem ich dalszej odsprzedaży i przeróbki, jak i dla konsumcji, nigdy zaś w typie przedsiębiorstw nastawionych wyłącznie na zbyt, celem dalszej odsprzedaży i przeróbki (hurtowych i półhurtowych).

Wyjaśnienia niniejsze mają zastosowanie do przedsiębiorstw wszystkich sektorów życia gospodarczego.

Ministerstwo Skarbu zaznacza także, że — zgodnie z przepisem § 19 rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365) wspomniany przepis art. 85 ust. 4 dekretu o postępowaniu podatkowym ma zastosowanie i do ksiąg uproszczonych oraz że księgi nie odpowiadające temu przepisowi, jako nie będące prawidłowymi, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym; w tym przypadku należy ustalać podstawę opodatkowania w drodze oszacowania (art. 118 ust. 3 dekretu o postępowaniu podatkowym).

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU

L. D. V. 2485/1/47

w sprawie stosowania przepisów rozporządzenia Ministra Skarbu o księgach handlowych uproszczonych i podatkowych

W związku z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 1947 r. rozporządzenia Ministra Skarbu z 31 października 1946 r. o księgach handlowych uproszczonych i podatkowych, wydanego co do §§ 2—11 w porozumieniu z Ministrami: Przemysłu oraz Aprowizacji i Handlu (Dz. U. R. P. Nr 65, poz. 365), Ministerstwo Skarbu wyjaśnia oraz zarządza, co następuje:

Do § 5.

Ministerstwo Skarbu zaleca zwolnień od prowadzenia w ogóle kontroli ilościowej, przewidzianych w § 5 ust. 4, udzielać przedsiębiorstwom handlowym, o których mowa w § 5 ust. 2 zdanie 1, prowadzącym drobną sprzedaż różnorodnych towarów konsumentom, które z uwagi na rodzaj prowadzonego handlu muszą być zaopatrzone w b. różnoraki sortyment towarów niejednokrotnie stosunkowo nieznacznej wartości; prowadzenie kontroli ilościowej dla tego rodzaju przedsiębiorstw niejednokrotnie byłoby b. uciążliwe i wymagałoby w licznych przypadkach specjalnej organizacji i związanego z tym powiększenia ilości personelu buchalteryjnego, co znowu obciążałoby koszty przedsiębiorstwa niewspółmiernie do jego rozmiarów.

Zwolnień powyższych należy udzielać zarówno poszczególnym podatnikom na indywidualne ich podania, jak i grupom podatników na wniosek odnośnego zrzeszenia kupieckiego. Do wniosku zrzeszenia powinna być zawsze dołączona imienna lista przedsiębiorstw, dla których zrzeszenie ubiega się o tego rodzaju zwolnienie; w zależności od stanu faktycznego z udzielonego określonej grupie zwolnienia mogą być wyłączeni poszczególni podatnicy.

Wydawane w tych sprawach decyzje powinny być zaopatrzone w klauzulę, iż udzielenie zwolnienia od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej nie pozbawia władzy podatkowej prawa stosowania przepisów art. 89 ust. 2 post. pod., m. in. z powodu nieprowadzenia kontroli ilościowej, w stosunku do podatników, którzy zwolnienie powyższe uzyskali, a co do których stwierdzono, iż ich obroty i dochody (albo tylko obroty lub tylko dochody) są znacznie niższe od zeznanego lub wynikającego z ksiąg handlowych przeciętnego obrotu lub dochodu innych podatników, wykonujących podobną działalność gospodarczą.

Natomiast z reguły należy nie uwzględniać składanych w tym względzie wniosków podatników, prowadzących sprzedaż towarów dla celów dalszej odsprzedaży lub przeróbki oraz podatników prowadzących przedsiębiorstwa przemysłowe. Ewentualne udzielenie zwolnienia od obowiązku prowadzenia kontroli ilościowej tego rodzaju podatnikom może nastąpić jedynie w szczególnie uzasadnionym przypadku i tylko po uprzednim uzyskaniu aprobaty Ministerstwa Skarbu. W pierwszym roku obowiązywania rozporządzenia decyzje w tych sprawach powinny obejmować tylko okres roczny, tj. okres rachunkowy 1947 (1946/47).

Ministerstwo Skarbu prosi ob. ob. Dyrektorów Izb Skarbowych o nadesłanie w terminie do dnia 1 września 1947 r. sprawozdania co do ilości przypadków, w których ubiegano się o powyższe zwolnienie z podaniem rodzajów przedsiębiorstw lub grup przedsiębiorstw (ilość przypadków w każdej grupie, czy rodzaju) wraz z podaniem ilości wydanych decyzyj przychylnych (również oddzielnie dla każdej grupy czy rodzaju przedsiębiorstw).

Do § 16.

1. Przepis art. 89 ust. 2 post. pod. stosuje się do ksiąg uproszczonych z tą zmianą, iż brak kontroli ilościowej nie ma przy ich ocenie żadnego znaczenia, gdyż system ksiąg uproszczonych tego rodzaju kontroli w ogóle nie przewiduje. Przepis ten stosować zatem należy w przypadku, gdy obrót i dochód (bądź tylko obrót albo tylko dochód), wynikający z prowadzonych przez podatnika ksiąg uproszczonych, jest znacznie niższy od przeciętnych obrotów lub dochodów, zeznawanych lub ustalanych w wysokości, wynikającej z ksiąg innych podatników, znajdujących się w analogicznej sytuacji, a jednocześnie było stwierdzone: 1) że księgi podatnika zawierają elementy jego działalności gospodarczej, pozostające we wzajemnej z sobą sprzeczności, albo 2) że księgi te nie ujawniają jednostkowej ceny sprzedażnej przy transakcjach drobnej sprzedaży różnorodnych towarów nabywcom zarówno dla celów dalszej odsprzedaży lub przeróbki, jak i dla celów konsumcji.

2. Co do ksiąg podatkowych Nr 1, to z faktu, iż księgi te nie tylko nie posiadają kontroli ilościowej, lecz również nie zawierają materiału na którego podstawie możnaby porównywać poszczególne elementy gospodarczej działalności podatników, wynika, że omawiany przepis może być stosowany do nich jedynie w drodze analogii, tj. jak określa to § 16 — odpowiednio.

Przepis art. 89 ust. 2 należy więc stosować w pierwszym rzędzie wówczas, gdy obliczony na podstawie ksiąg podatnika obrót i dochód (lub tylko obrót albo tylko dochód) okaże się znacznie niższy od przeciętnych wyników innych podatników, a władza podatkowa jednocześnie stwierdzi, że ponoszone przez podatnika inne koszty, związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa lub wykonywaniem zawodu (handlowe, robocizna itp.), nie będące przedmiotem zapisów, a wynikające z posiadanych przez podatnika lub władzę podatkową dowodów, są niewspółmierne do obrotów i dochodów, wynikających z obliczenia, dokonanego na podstawie księgi podatkowej.

Niemożność jednak stwierdzenia tego rodzaju okoliczności nie zwalnia władzy podatkowej od obowiązku stosowania przepisu art. 89 ust. 2 w przypadku, gdy obroty i dochody, ustalone na podstawie ksiąg podatnika, znacznie odbiegają od przeciętnych wyników innych podatników, prowadzących analogiczne przedsiębiorstwa i znajdujących się w podobnej sytuacji gospodarczej.

Powyższe wyjaśnienia mają również zastosowanie do podatników, prowadzących księgę podatkową Nr 1 i Nr 2, którzy trudnią się produkcją wyrobów zarówno na zamówienie, jak i dla klientów nieznanych.

3. Co do podatników, którzy trudnią się produkowaniem tylko na zamówienie wyrobów z własnych materiałów, a więc obowiązanych również do prowadzenia zarówno księgi podatkowej Nr 1, jak i Nr 2, to o ile wykazują oni w księdze podatkowej Nr 2 nazwiska (firmy) i adresy wszystkich bez wyjątku (zob. pkt. 6 objaśnień do księgi podatkowej Nr 2) zleceniodawców, wówczas przepis art. 89 ust. 2 może być do nich stosowany tylko w przypadku stwierdzenia sprzecznych elementów działalności gospodarczej. Natomiast do podatników, którzy zgodnie z powołanym pkt. 6) objaśnień nie wykazują nazwiska (firmy) i adresu zleceniodawcy w przypadku, gdy kwota otrzymanego ustnego zamówienia nie przekracza zł 5000,— wyjaśnienia zawarte wyżej w ust. 2 mają pełne zastosowanie.

4. Zawarte w ust. 3 wyjaśnienia mają również zastosowanie do podatników, prowadzących jedynie księgę podatkową Nr 2 (wytwarzających wyroby tylko z powierzonego materiału).

5. Do podatników, prowadzących księgi podatkowe Nr 3, których obroty i dochody (albo tylko obroty, bądź tylko dochody) odbiegają znacznie (in minus) od obrotów i dochodów innych podatników, przepisy art. 89 ust. 2 mogą być stosowane tylko w przypadku stwierdzenia niezgodności rzeczowej, np. niewspółmierności ponoszonych kosztów w stosunku do wykazywanych wpływów. W stosunku jednak do podatników, zwolnionych w myśl § 19 ust. 4 rozp. księg. od wykazywania nazwisk i adresów pacjentów, przepisy art. 89 ust. 2 mogą być stosowane w każdym przypadku, gdy będzie stwierdzone, iż obroty i dochody ich są niższe od przeciętnie uzyskiwanych przez innych podatników tej samej specjalności.

6. Jeśli chodzi o podatników, prowadzących księgi podatkowe Nr 4, to, wobec braku wszelkich elementów porównawczych (zużycie materiału oraz inne koszty, poza robocizną, grają nieznaczną rolę w stosunku do osiąganych obrotów, wykazywana zaś w księgach robocizna, z uwagi na ogólnie przyjęty system procentowy opłacania pracowników, jest zawsze współmierna do wykazanego obrotu), dla stosowania przepisów art. 89 ust. 2 wystarczającym jest sam fakt niewspółmierności obrotu, wykazywanego w księgach podatników do obrotu innych tego samego rodzaju podatników.

7. Oczywistą jest rzeczą, że zarówno przy księgach uproszczonych, jak i podatkowych stosowanie przepisu art. 89 ust. 2 może mieć miejsce tylko wówczas, gdy podatnik nie zdoła usprawiedliwić stwierdzonych przez władzę podatkową sprzeczności elementów gospodarczych, czy też niewspółmierności między jego wynikami, a osiągnięciami innych podatników, prowadzących analogiczne przedsiębiorstwa i znajdujących się w tej samej sytuacji gospodarczej.

Poza tym konieczna tu jest ostrożność oraz zwrócenie uwagi na indywidualne warunki, w jakich poszczególny podatnik znajduje się, by nie wypaczono intencji przepisu, mającej na celu uniemożliwienie sprytnym, a nieuczciwym podatnikom uchylanie się od obowiązków względem Skarbu Państwa, a nie obarczanie dodatkowym ciężarem podatników, których słabe wyniki nie są rezultatem ich działania w kierunku uszczuplenia należności Skarbu Państwa, lecz spowodowane szczególnymi okolicznościami, jak np. niekorzystnym położeniem przedsiębiorstwa, brakiem kapitału obrotowego, niskim poziomem wykształcenia handlowego podatnika, jego wiekiem itp.

8. Do podatników, prowadzących księgi podatkowe Nr 5, przepisy art. 89 ust. 2, praktycznie biorąc, zastosowania mieć nie będą.

9. Zarządzenie niniejsze stanowi rozwinięcie wyjaśnień, podanych w tym względzie w okólniku Ministerstwa Skarbu z 10. II. 1947 r. L. D. V. 531/1/47 (Nr 28) str. 9, 10 w sprawie kontroli ksiąg, połączonej z oględzinami przedsiębiorstwa, które to wyjaśnienia należy rozumieć w podany wyżej sposób:

Do § 24.

1. Obowiązek zaprowadzenia ksiąg uproszczonych powstaje:

1) dla podatników, prowadzących przedsiębiorstwa wyszczególnione w pkt. 1) § 24 — z dniem rozpoczęcia działalności (dla przedsiębiorstwa, istniejącego przed dniem wejścia w życie rozporządzenia, jeżeli osiągnięty przez nie w roku poprzedzającym obrót nie przekroczył w stosunku rocznym kwoty 5 mil. zł, obowiązek ten rozpoczyna się z dniem 1. I. 1947 r.), o ile, oczywiście, odnośne przedsiębiorstwo odpowiada warunkom, w przepisie określonym; dla przedsiębiorstw wymienionych w pkt. 1) § 24, lecz nie odpowiadających wspomnianym warunkom, obowiązek zaprowadzenia ksiąg uproszczonych powstaje z dniem 1-szym miesiąca, następującego po miesiącu, w którym warunki te zaistniały (np. gdy przedsiębiorstwo gastronomiczne zwiększy w maju ilość osób zatrudnionych ponad 4, to już z dniem 1. VI. obowiązane jest do założenia ksiąg uproszczonych, przy czym obowiązek ten trwa co najmniej do końca roku, choćby w międzyczasie ilość pracowników zatrudnionych w przedsiębiorstwie uległa zmniejszeniu do 4 lub mniej osób (lub z dniem 1. I. następnego roku, jeśli nawet żadne zmiany w przedsiębiorstwie nie będą miały miejsca, ale zaistnieją okoliczności, omówione niżej w pkt. 2);

2) dla podatników pozostałych (§ 24 pkt. 2) — z dniem 1. I. następnego roku (dla przedsiębiorstw. istniejących przed wejściem w życie rozporządzenia po raz pierwszy z dniem 1. I. 1947 r.), jeżeli obliczony w stosunku rocznym obrót ich w roku poprzedzającym przekroczył kwotę 2.500.000 zł, a jeśli chodzi o przedsiębiorstwa o charakterze wyłącznie usługowym — kwotę 1.000.000 zł, a nie przewyższył kwoty 5 mil. zł.

2. Co do nowopowstających przedsiębiorstw, nie wymienionych w § 24 pkt. 1), wzgl. wymienionych, lecz nie odpowiadających warunkom w tym przepisie powołanym (zbyt mała ilość wanien w zakładzie kąpielowym, pokojów — w hotelu, pensjonacie itp.), to, jeśli nie należą one do przedsiębiorstw, mających obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na wysokość osiągniętego obrotu (zob. okólnik Ministerstwa Skarbu Nr 499 z 23. X. 1946 r. L. D. V. (1-8/14/46), są one obowiązane w pierwszym roku swego istnienia jedynie do prowadzenia ksiąg podatkowych, albo nie mają obowiązku prowadzenia żadnych ksiąg, jeżeli odpowiednia księga podatkowa dla danego rodzaju przedsiębiorstwa nie była przewidziana. O tym, jakie księgi nowopowstałe przedsiębiorstwo jest obowiązane zaprowadzić z dniem 1. I. roku, następującego po dacie powstania tego przedsiębiorstwa, rozstrzyga wysokość obrotu, osiągniętego przez nie w roku ubiegłym, a obliczonego w sposób, wskazany w zdaniu ostatnim § 24.

3. Obowiązek prowadzenia ksiąg uproszczonych ustaje z dniem 1. I. następnego roku, jeżeli w roku poprzedzającym:

1) ustały warunki, powodujące obowiązek prowadzenia przez dane przedsiębiorstwo ksiąg uproszczonych bez względu na wysokość osiąganego obrotu, a zarazem obrót tego rodzaju przedsiębiorstwa nie przekroczył kwoty 2.500.000 zł względnie 1.000.000 zł (zob. wyżej ust. 1 pkt. b),

2) przedsiębiorstwo, dla którego obowiązek prowadzenia ksiąg uproszczonych uzależniony jest od wysokości osiąganego obrotu, nie przekroczyło normy obrotu, przewidzianej przepisem,

3) przedsiębiorstwo osiągnęło obrót, przekraczający kwotę złotych 5.000.000.

4. Za podstawę dla rozstrzygania, jakie księgi powinno przedsiębiorstwo prowadzić, należy przyjmować obrót w rozumieniu art. 15 pod. obrot., nie wyłączając obrotów, wolnych od opodatkowania na podstawie art. 3 tego dekretu oraz obrotów, zwolnionych całkowicie lub częściowo od opodatkowania w trybie art. 22 wspomnianego dekretu. Jeśli więc np. przy sprzedaży wyrobów Państwowego Monopolu Tytoniowego przedsiębiorstwo osiągnęło w r. 1946 tytułem tzw. różnicy cen kwotę zł 320.000 przy ogólnym zakupie zł 4.000.000, obowiązane

jest ono do prowadzenia ksiąg uproszczonych, a nie ksiąg podatkowych. To samo dotyczy kolektur loterii ,sprzedaży wyrobów Monopolu Spirytusowego itp.

5. Na równi z przedsiębiorstwami o charakterze wyłącznie usługowym (zob. § 24 pkt. 2) należy również traktować te przedsiębiorstwa przemysłowe lub rzemieślnicze, które, trudniąc się wyłącznie wykonywaniem zamówień z powierzonych im materiałów, surowców, półwyrobów itp., do wykonywania tych prac zakupują i zużywają drobne ilości materiałów pomocniczych, np. krawiec dodaje nici, szewc — szpilki, dratwę, wosk, stolarz — klej itp.

Do § 35.

Ministerstwo Skarbu zwraca uwagę, iż obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych, wynikający z § 35 ust. 2, dotyczy tylko podatników podatku dochodowego, tj. tych osób, które osiągają dochody, podlegające opodatkowaniu, a więc przekraczające minimum, wolne od opodatkowania.

Dla oceny obowiązku podatnika w tym względzie należy brać pod uwagę nie tylko dochód z nieruchomości, lecz podlegający opodatkowaniu ogólny dochód podatnika (ze wszystkich źródeł) w rozumieniu art. 7 podatku dochodowego. Natomiast nie mogą być tu brane pod uwagę wynagrodzenia za pracę, podlegające opodatkowaniu nie na podstawie wspomnianych przepisów, a na podstawie dekretu podatku od wynagrodzeń.

Ministerstwo Skarbu wyjaśnia nadto, że o wspomnianym obowiązku podatnika decyduje wysokość dochodu, osiągniętego przezeń w okresie, poprzedzającym dany rok podatkowy, a więc, praktycznie biorąc, rozstrzyga tu w pierwszym rzędzie fakt opłacania przez podatnika w ubiegłym roku zaliczek na podatek dochodowy.

Ponieważ w myśl powyższych przesłanek z dniem 1. I. 1947 obowiązek zaprowadzenia ksiąg podatkowych na podstawie § 35 ust. 2 ciążyłby na tych wszystkich podatnikach, którzy osiągnęli w r. 1946 dochód, przekraczający kwotę 12.000 zł, gdy w myśl art. 1 pkt. 17) dekretu z 28 stycznia 1947 r. o zmianie dekretu z 8 stycznia 1947 r. o podatku dochodowym (Dz. U. R. P. Nr 19, poz. 74) minimum, wolne od opodatkowania, podwyższono z dniem 1 stycznia 1947 r. do kwoty zł 72.000, przeto Ministerstwo Skarbu poleca do wspomnianego obowiązku pociągać w r. 1947 tylko tych podatników, których dochód, podlegający opodatkowaniu w r. 1946, przekroczył w stosunku rocznym kwotę zł 72.000.

Do § 36.

1. 1) Z przepisu ust. 1 wynika, iż poza zegarmistrzami i jubilerami zakłady rzemieślnicze, w których rzemieślnik zatrudnia jednego członka rodziny, albo jednego ucznia, są wolne od prowadzenia ksiąg podatkowych; zwolnienie to dotyczy również przypadku, gdy rzemieślnik, ze względu na rodzaj przedsiębiorstwa, obowiązany jest prowadzić księgę podatkową Nr 1 i Nr 2. Nie znaczy to jednak, iż w przypadku, gdyby obrót przedsiębiorstwa przekroczył kwoty, wymienione w § 24 ust. 2 (2.500.000 zł, bądź 1.000.000 zł w stosunku rocznym), było ono również wolne od obowiązku prowadzenia ksiąg uproszczonych. W związku z powyższym Ministerstwo Skarbu nadto wyjaśnia, iż omawiany przepis nie stosuje się do przypadków, gdy rzemieślnik poza produkcją we własnym zakładzie (warsztacie) wydaje także surowce lub półwyroby innym przedsiębiorstwom albo chałupnikom do przerobu lub wykończenia, sprzedając następnie gotowe wyroby we własnym przedsiębiorstwie.

Ministerstwo Skarbu przypomina przy tym, iż zgodnie z rozporządzeniem Ministra Przemysłu i Handlu z 27 maja 1935 r., wydanym w porozumieniu z Ministrem Opieki Społecznej o wyłączeniu przemysłu ludowego i domowego oraz pracy chałupniczej spod przepisów prawa przemysłowego (Dz. U. R. P. Nr 42, poz. 283), za chałupników uważa się osoby fizyczne, które na mocy umowy, zawartej z nakładcą lub nakładcami (fabrykantami, rzemieślnikami, kupcami, pośrednikami itp.) zawodowo i zarobkowo, samodzielnie lub wyłącznie przy pomocy osób, należących do najbliższej rodziny, wyrabiają, przerabiają lub wykańczają przedmioty, zamówione przez nakładcę (nakładców), jeżeli praca ta jest wykonywana wyłącznie na rachunek nakładcy, we własnym mieszkaniu pracującego lub w innym miejscu, w którym tryb pracy nie jest normowany przez nakładcę.

2) Przez wyraz „podatnik", użyty w pkt. b) § 36, należy rozumieć osobę fizyczną; zakład rzemieślniczy, prowadzony przez spółkę, z ulgi, w tym przepisie przewidzianej, korzystać zatem nie może.

2. Ulg, przewidzianych w ust. 2 i ust. 3, należy udzielać podatnikom, dla których prowadzenie ksiąg, ze względu na poziom wykształcenia, rodzaj i warunki pracy oraz rozmiary przedsiębiorstwa, połączone jest z rzeczywistymi trudnościami, np. drobnym rzemieślnikom, nie produkującym gotowych wyrobów, lecz trudniącym się jedynie naprawami, np. obuwia, ubrań itd., a nadto drobnym podatnikom lub ich grupom, prowadzącym przedsiębiorstwa w miejscowościach, oddalonych od siedzib urzędów skarbowych, co do których możliwości kontrol: są, ze względów technicznych, ograniczone.

3. Z przepisu ust. 3 wynika, że upoważnienie dla dyrektorów izb skarbowych do udzielania z urzędu zwolnień od obowiązku prowadzenia ksiąg podatkowych nie obejmuje podatników podatku obrotowego, prowadzących przedsiębiorstwa w miastach z ilością mieszkańców ponad 5000 oraz w miastach, będących siedzibą urzędów skarbowych; ilość mieszkańców w tych miastach w tym przypadku nie ma znaczenia.

Do § 37.

Przy udzielaniu wyjaśnień co do sposobu prowadzenia księgi podatkowej Nr 1, należy instruować podatników, iż w przypadku prowadzenia w przedsiębiorstwach przemysłowych lub zakładach rzemieślniczych, obowiązanych do prowadzenia księgi podatkowej Nr 1, obok sprzedaży towarów własnej produkcji, także sprzedaży w stanie nieprzerobionym towarów, nabywanych w innych przedsiębiorstwach, podatnik powinien wykazywać zakup tych ostatnich zarówno w rubrykach 1—8, jak i w jednej z wolnych rubryk księgi (9—13), odpowiednio zatytułowanej. Ma to bowiem znaczenie przy ustalaniu następnie przez władzę podatkową obrotów przedsiębiorstwa, a to zarówno ze względu na różne normy szacunkowe, jakie są właściwe dla obrotów handlowych i obrotów, pochodzących ze sprzedaży towarów, przez przedsiębiorstwo wyprodukowanych, jak i ze względu na różne stawki podatkowe, mające do obrotów tych zastosowanie (sprzedaż handlowa — 2%, sprzedaż towarów własnej produkcji — 3%).

W oddzielnej również rubryce powinien podatnik, prowadzący zasadniczo sprzedaż towarów (własnej produkcji lub nabywanych) na własny rachunek, wykazywać towary, przyjmowane do sprzedaży na cudzy rachunek; chodzi tu o przedsiębiorstwa, w których transakcje sprzedaży towarów na cudzy rachunek mają miejsce jedynie w przypadkach sporadycznych, a nie występują w sposób częstotliwy, wskazujący na to, iż czynności tego rodzaju stanowią dla przedsiębiorstwa jedno z głównych źródeł przychodu (por. w okólniku Ministerstwa Skarbu z 23 października 1946 r. L. D. V. 1—8/14/46, w sprawie przedsiębiorstw, prowadzonych w większym rozmiarze uwagę 2, odnoszącą się do § 1 lit. b) rozporządzenia Ministrów Przemysłu, Aprowizacji i Handlu oraz Żeglugi i Handlu Zagranicznego z 11. VII. 1946 r. w sprawie określenia przedsiębiorstw, prowadzonych w większym rozmiarze — Dz. U. R. P. Nr 36, poz. 223).

Ponadto należy podatników instruować w tym sensie, aby do księgi podatkowej Nr 1 wpisywano także koszty uboczne, ponoszone przez podatnika, a nie figurujące w rachunku dostawcy, wobec dokonania przez podatnika zakupu bezpośrednio w składzie u dostawcy, bez obowiązku ze strony tego ostatniego dostarczenia towaru do przedsiębiorstwa podatnika; kwotę wydatkowaną na pokrycie tych kosztów należy wpisać zarówno do rubr. 8, jak i do rubr. 14 księgi z treścią w rubr. 5; koszty przewozu dotyczące rachunku Nr....

Niezastosowanie się podatnika do powyższych wskazówek, jako nie wypływających bezpośrednio z rozporządzenia o księgach i objaśnień do nich, nie może, oczywiście, być powodem do uznania jego ksiąg za nieprawidłowe.

Do § 38.

1. Do prowadzenia księgi podatkowej Nr 2 (zamówień) są obowiązani:

1) podatnicy, którzy poza produkcją, przeznaczoną dla zbytu różnym klientom nieznanym (nie na zamówienie) trudnią się również wykonywaniem półwyrobów lub wyrobów gotowych na zamówienie klienta, przy czym obojętną jest rzeczą, czy wykonanie zamówienia nastąpi z własnych materiałów podatnika, czy też z powierzonych; w pierwszym przypadku w rubryce 7 księgi należy dla porządku zaznaczyć fakt wykonania z materiałów własnych;

2) podatnicy, produkujący z własnych materiałów, lecz jedynie na zamówienie;

3) podatnicy, którzy trudnią się jedynie produkcją wyrobów gotowych, czy półwyrobów z powierzonego materiału.

2. Podatnicy, wymienieni w pkt. 1) i pkt. 2) ustępu poprzedniego, obowiązani są poza księgą podatkową Nr 2 („zamówień") prowadzić także księgę podatkową Nr 1 („zakupu towarów"), do której wpisywać powinni zakup dla celów produk-

cyjnych wszystkich surowców, półwyrobów i materiałów pomocniczych. Podatnicy, wymienieni w pkt. 3) tegoż ustępu, obowiązani są prowadzić jedynie księgę podatkową Nr 2, chyba, że do produkcji poza materiałami powierzonymi używają również materiałów własnych; w takim razie obowiązani są zakup ich wykazywać w księdze podatkowej Nr 1. Ministerstwo Skarbu zezwala jednak na nieprowadzenie przez tego rodzaju podatników wspomnianej księgi podatkowej (Nr 1), jeśli zużycie przez nich materiałów własnych (zakupionych) do wykonania zamówień z materiałów powierzonych ogranicza się do drobnych ilości materiałów pomocniczych, np. krawiec dodaje nici, szewc szpilki, dratwę, wosk, stolarz — klej itd.

3. Dokonywane na zlecenie klientów naprawy dostarczanych przez nich przedmiotów należy traktować analogicznie, jak produkowanie wyrobów na zamówienie, tj. wpisywać do księgi podatkowej Nr 2.

4. Przykładowo rzecz biorąc, powinien więc prowadzić księgę podatkową Nr 2 (zamówień) piekarz, który obok produkcji, przeznaczonej do sprzedaży we własnym sklepie drobnym klientom — konsumentom, produkuje także na tzw. „gospody" — na podstawie codziennie zbieranych zamówień; obowiązany jest on wówczas prowadzić zarówno księgę podatkową Nr 2, do której powinien wpisywać codzienne zamówienia, jak i księgę podatkową Nr 1, do której powinien wpisywać zakupione surowce i materiały pomocnicze. Obydwie te książki obowiązany jest również prowadzić np. krawiec, który szyje ubrania tylko na zamówienia, ale z własnych materiałów, natomiast krawiec, trudniący się tylko produkcją z powierzonych materiałów, np. mundurów dla wojska, jest obowiązany do prowadzenia jedynie księgi podatkowej Nr 2; oczywiście, krawiec, szyjący ubrania zarówno z własnych materiałów, jak i z powierzonych, jest obowiązany prowadzić zarówno księgę podatkową Nr 2, jak i księgę podatkową Nr 1.

Ministerstwo Skarbu nadmienia przy tym, iż, jeśli chodzi o przepis pkt. 6) objaśnień do księgi podatkowej Nr 2, to zwolnienie od obowiązku wykazywania nazwisk i adresów osób oraz firm, od których przyjęto ustne zamówienie, nie przekraczające kwoty 5000.— dotyczy jedynie przypadków, gdy kontakt podatnika z klientem jest dorywczy (np. szewc, przyjmujący od przygodnych klientów obuwie do naprawy), a nie może się stosować wówczas, gdy podatnika łączą ze zleceniodawcą stałe stosunki handlowe, wyrażające się w ciągłym, jak np. u piekarzy codziennym, otrzymywaniu zamówień.

5. Co do tego, jak mają dokonywać zapisów podatnicy, wymienieni w pkt. 1) i pkt. 2) ust. 1, jeżeli prowadzą oni także sprzedaż w stanie nieprzerobionym towarów, nabywanych w innych przedsiębiorstwach, zob. wyjaśnienia do § 37.

6. Jeżeli chodzi o ustalenie przez władzę podatkową obrotów podatników, wymienionych w pkt. 2) i pkt. 3) ust. 1, to sprawa ta nie nastręcza trudności. Obrotem jest w tych przypadkach ogólna suma umówionej zapłaty za zamówienia, jakie wpłynęły w ciągu roku plus umówiona suma zapłaty z tytułu zamówień, które nie były wykonane w roku ubiegłym (po potrąceniu w jednym i drugim przypadku udzielonych bonifikat) minus zaś umówiona suma zapłaty z tytułu zamówień, których w okresie rachunkowym nie wykonano. Inaczej się jednak przedstawia sytuacja co do podatników, produkujących wyroby z własnych materiałów zarówno na zamówienia, jak i dla celów sprzedaży klientom obcym. Jeśli bowiem chodzi o produkcję wyrobów na zamówienia, to z jednej strony podatnicy obowiązani są wpisywać umówioną zapłatę do księgi zamówień, służącej za podstawę do ustalania obrotów z tych transakcyj, z drugiej zaś strony muszą oni wykazywać w księdze podatkowej Nr 1 pełny zakup towarów, a więc i tych, które następnie posłużą do wykonywania zamówień. W tym przypadku przyjęcie za podstawę z jednej strony ustalenia obrotu pełnego zakupu, wykazanego w księdze podatkowej Nr 1, a z drugiej strony włączenie do podstaw opodatkowania obrotu, wynikającego z księgi podatkowej Nr 2, równałoby się podwójnemu opodatkowaniu części obrotów przedsiębiorstwa. Zachodzi więc konieczność wyeliminowania z ogólnej sumy zakupu tych towarów, które zużytkowano do wykonania zamówień. Ponieważ wzory ksiąg podatkowych Nr 1 i Nr 2 oraz wydane co do nich przepisy i objaśnienia sprawy tej nie regulują, przeto dla praktycznego rozwiązania tego problemu podatnicy, których należy w tym względzie odpowiednio pouczać, powinni we własnym interesie w jednej z wolnych rubryk księgi podatkowej Nr 1 wykazywać wg cen zakupu wartości towarów zużytkowanych w ciągu roku do wykonania zamówień; w ten sposób na obrót podatkowy w tego rodzaju przypadkach składają się:

1) obrót z transakcyj, wykonanych na zamówienia, a wynikający z księgi podatkowej Nr 2,

2) obrót, ustalony na podstawie ujawnionej w księdze podatkowej Nr 1 ogólnej sumy zakupu, pomniejszonej o wartość towarów, zużytkowanych do wykonania zamówień.

Do § 39.

1. Sumami do rozliczenia, o których mowa w objaśnieniach do wzoru księgi podatkowej Nr 3 i dla których są przeznaczone rubryki 8 i 15 tej księgi, są kwoty, otrzymywane od klientów, czy pacjentów przez podatników, wymienionych w przepisie na pokrycie kosztów, które w myśl panujących zwyczajów w danym zawodzie nie obciążają świadczącego usługi, lecz są przezeń wykładane w zastępstwie klienta, czy pacjenta.

W myśl panującego zwyczaju z istoty np. zawodu adwokata wynika, iż otrzymuje on honorarium za swoje osobiste usługi, natomiast koszty, związane z procesem, np. koszt sprowadzenia biegłego, powołanego w obronie mocodawcy, z natury rzeczy obciążają tego ostatniego, a nie adwokata, który ma obowiązek wyliczenia się przed mocodawcą z otrzymanych na ten cel sum.

Natomiast nie istnieje tego rodzaju stosunek między lekarzem-dentystą a pacjentem, któremu np. przy leczeniu zębów dokonuje się jednocześnie wstawienia mostka, czy złotego zęba itd. Mimo bowiem, iż tego rodzaju prac lekarz-dentysta sam nie wykonuje, a powierza je do wykonania samodzielnym technikom, to jednak w myśl panujących zwyczajów pacjent nie z tym ostatnim, a z lekarzem-dentystą zawiera umowę o dzieło wstawienia mostka, zęba itd., a osoba technika jest dla niego pod tym względem obojętna. Nie następuje tu zatem wyłożenie sum przez lekarza w imieniu i w zastępstwie pacjenta, a ma tu miejsce pokrywanie przez lekarza kosztów, związanych z wykonywaniem jego zawodu.

2. Wobec tego, iż podatnicy, wymienieni w § 39, z natury rzeczy ponoszą cały szereg wydatków, związanych z osiągnięciem przychodu, które ze względu na ich rodzaj wykluczają możliwość uzyskania dowodu zewnętrznego (rachunku), jak np. koszty przejazdów (ryksze, dorożki, taksówki itp.) w szczególności u lekarzy i adwokatów, u tych ostatnich nadto wydatki na szatniarzy, woźnych itp., przeto Ministerstwo Skarbu poleca do wymienionych w § 39 grup podatników stosować odpowiednio przepisy § 12.

Do § 40.

W przypadku prowadzenia przez wspomniane w § 40 przedsiębiorstwa także sprzedaży towarowej, powinny one prowadzić również księgę podatkową Nr 1 i wykazywać w niej wszystkie zakupy towarów, niezależnie od tego, czy towar jest przeznaczony do wykonywania zawodu, czy też do sprzedaży; te ostatnie towary należy jednak wykazywać nadto w jednej z wolnych rubryk księgi: 9—13 (zob. wyżej wyjaśnienia do § 37), ogólna suma tej rubryki stanowi podstawę do ustalenia obrotu ze sprzedaży towarowej; obrót z pozostałych czynności wynika z księgi podatkowej Nr 4. Natomiast w przypadku, gdy podatnicy ci sprzedaży towarowej nie prowadzą, to dla towarów, zakupywanych dla wykonania zawodu, nie mają obowiązku prowadzenia księgi podatkowej Nr 1; w takim przypadku mogą oni prowadzić tylko księgę podatkową Nr 4.

Do § 43.

1. Wycena remanentów towarowych w końcu roku przez podatników, prowadzących księgi podatkowe Nr 1, powinna być dokonana zgodnie z zasadami §§ 4 i 27 rozporządzenia, tj. na podstawie kosztu własnego lub ceny rynkowej, jeśli jest ona niższa od ceny kosztu własnego. Pod „kosztami własnymi" należy rozumieć: koszty wytworzenia, jeśli chodzi o półwyroby i wyroby gotowe, produkowane przez podatnika, a koszty nabycia, jeśli chodzi o surowce i towary, nabywane do dalszej odsprzedaży. Pojęcie kosztów wytworzenia oraz kosztów nabycia dokładnie sprecyzowano w § 8 ust. 2 i 3 rozporządzenia. Stosowanie powyższych zasad, jeśli chodzi o ustalanie kosztu nabycia, nie powinno zasadniczo natrafiać w większości przypadków na poważniejsze trudności, gdyż przy transakcjach zakupu loco skład podatnika rozporządza on niezbędnymi do wyceny tych towarów (surowców) elementami, a więc: ceną zakupu, tj. czystą ceną towaru oraz kosztami ubocznymi: transportu, ubezpieczenia, prowizji pośrednika itd., które są uwidocznione w rachunku dostawcy; w przypadku, gdy przy tego rodzaju transakcji zakupu (loco skład podatnika jako odbiorcy) rachunek opiewał na ogólną sumę bez specyfikowania kosztów ubocznych, cena nabycia jest identyczna z ceną, figurującą na rachunku; przy rachunkach zbiorowych, obejmujących różne artykuły, dla ustalenia ceny nabycia poszczególnych towarów, podatnik powinien rozbić koszty uboczne proporcjonalnie do

wagi, ilości sztuk, wartości lub t. p. każdego towaru. Pewne trudności mogą jedynie powstawać przy transakcjach zakupu, przy których podatnik odbiera towar bezpośrednio z magazynu dostawcy, ponosząc następnie związane z tym koszty uboczne.

Ponieważ koszty te z natury rzeczy nie figurują w rachunku, a przepisy i objaśnienia, dotyczące księgi podatkowej Nr 1, nie przewidują obowiązku wpisywania, do niej tego rodzaju kosztów, przeto przy wycenie wspomnianych towarów podatnik nie zawsze rozporządza ścisłymi danymi co do tej części składowej kosztów nabycia.

W związku z tym, celem uniknięcia ew. sporów, jakie mogłyby w tym względzie w przyszłości powstawać między podatnikami a władzami podatkowymi, Ministerstwo Skarbu poleca nie kwestionować tego rodzaju wyceny towarów, nabywanych przez podatnika loco skład dostawcy, przy której koszty uboczne są dorzucane przez podatnika do ceny zakupu w wysokości, odpowiadającej figurującym w rachunkach kosztom, ponoszonym przy nabywaniu innych partyj towaru loco skład podatnika jako nabywcy. Nie należy również kwestionować wyceny w przypadku, gdy podatnik, nie mając tego rodzaju danych porównawczych, w inny sposób wypośrodkował kwotę przypadających na dany towar kosztów ubocznych, pod warunkiem jednak, iż wycena ta nie odbiega znacznie od cen, przyjmowanych przez innych podatników, prowadzących analogiczne przedsiębiorstwa w tej samej miejscowości i znajdujących się mniej więcej w tej samej odległości od źródła zakupu danego towaru.

W przypadku, gdyby ustalona w taki sposób cena kosztu własnego była wyższa od ceny rynkowej, podstawę dla wyceny towaru powinna stanowić cena rynkowa. Przez cenę rynkową należy rozumieć cenę, jaką podatnik byłby zmuszony uiścić w dniu sporządzenia inwentarza przy zakupie danego towaru loco skład własny.

2. Na trudności przy ustalaniu kosztu własnego mogą natrafiać podatnicy, trudniący się wytwarzaniem wyrobów gotowych i półwyrobów, którzy obok ceny nabycia zakupywanych surowców i innych materiałów pomocniczych muszą dla dokonania prawidłowej wyceny posiadać znajomość innych jeszcze składników kalkulacyjnych, jak: kosztów robocizny, energii, remontów, konserwacji itp. wydatków, związanych z produkcją, których rejestrowanie w księdze podatkowej Nr 1 nie jest przewidziane. W związku z powyższym w tych wszystkich przypadkach, gdzie podatnik nie rozporządza odpowiednimi danymi pomocniczymi w postaci notatek, zapisków itp. materiałów, które umożliwiałyby mu przeprowadzanie dla własnych potrzeb kalkulacji kosztu własnego produkowanych wyrobów, Ministerstwo Skarbu poleca nie kwestionować dokonanego przez podatnika oszacowania remanentów na podstawie ceny rynkowej, tj. jak wyżej powiedziano, na podstawie ceny, jaką podatnik zmuszony byłby uiścić, zakupując w dniu sporządzania inwentarza dany artykuł loco skład własny.

3. Według ceny rynkowej powinny być również oszacowane do remanentu, sporządzonego na dz. 1. I. 1947 r. towary, co do których podatnicy nie posiadają danych co do kosztów nabycia lub wytworzenia. Dotyczy to m. in. towarów, zakupionych w okresach ubiegłych bez rachunków oraz towarów, pochodzących z okresu przedwojennego lub okupacyjnego, co do których dowody zakupu (rachunki) zaginęły w czasie działań wojennych. Ze względów praktycznych Ministerstwo Skarbu poleca nadto instruować podatników, by ten sposób wyceny stosowali oni w odniesieniu do wspomnianych towarów (przedwojennych, z okresu okupacyjnego) również w przypadkach, gdy posiadają dowody na zakup tych towarów. Ma to na celu uproszczenie postępowania podatkowego, gdyż inaczej przy przyjęciu co do tych towarów za podstawę oszacowania ceny zakupu z właściwych okresów, zachodziłaby konieczność odrębnego ustalania obrotów i dochodów, osiąganych ze sprzedaży tych towarów, co w związku z niewspółmiernością cen ówczesnych i bieżących nastręczałoby duże trudności, a nadto zmuszałoby władze podatkowe do wysunięcia w stosunku do podatników żądania oddzielnego ewidencjonowania tych towarów.

4. W praktyce podatnik, sporządzając w końcu roku remanent, w wielu przypadkach nie jest w stanie od razu ustalić wartości poszczególnych składników. Potrzebny mu jest pewien okres czasu dla przeprowadzenia bądź kalkulacji, bądź też ustalenia ceny rynkowej. Z drugiej strony ani omawiany przepis, ani też objaśnienia do księgi podatkowej Nr 1 nie określają terminu, w jakim wycena ma nastąpić. Celem zapobieżenia ewent. sporom na ten temat między podatnikami, a władzami podatkowymi I czy II instancji, Ministerstwo Skarbu ustala, jako ostateczny termin dla dokonania powyższych czynności przez podatników, prowadzących księgi podatkowe — dzień 15 stycznia następnego roku.

5. Zasadniczo w myśl pkt. 12 ust. 2 objaśnień do księgi podatkowej Nr 1 remanent powinien być wpisany do księgi podatkowej zarówno za rok ubiegły jak i za bieżący według poszczególnych rodzajów towarów. Ministerstwo Skarbu poleca jednak nie kwestionować ksiąg w tych przypadkach, gdy podatnik wpisał remanent w jednej sumie, określającej tylko jego ogólną wartość, jeśli sporządzono równocześnie na podstawie brudnopisów szczegółowe zestawienie, zawierające dokładne dane co do rodzajów ilości, ceny jednostkowej oraz wartości poszczególnych składników remanentu. W takim razie zestawienie to, jako stanowiące integralną część księgi podatkowej, powinno być stale przechowywane w przedsiębiorstwie łącznie z księgą podatkową bieżącą, a jeden jego egzemplarz powinien być przesłany władzy podatkowej przy zeznaniu wraz z księgą podatkową za rok ubiegły (zob. art. 62 post. pod.).

Ze Stowarzyszenia Księgowych w Polsce

Czasopismo „Rachunkowość — Podatki" powołuje się dla pełnienia funkcji pierwszego po wojnie i jedynego na razie pisma fachowego w naszym zawodzie. Księgowi i wszyscy ci, którzy doceniają rolę i znaczenie rachunkowości w przedsiębiorstwie, konieczność jej doskonalenia dla uzyskania aparatu, pełniącego bez zarzutu ważne funkcje w gospodarce społecznej, szczególnie z chwilą wejścia na drogę gospodarki planowej, powitają niewątpliwie nowe pismo z zadowoleniem. Wyrosło ono bowiem z istotnych, życiowych potrzeb naszego zawodu i dla jego poprawy jest przede wszystkim przeznaczone. Obok dobrze prowadzonego pisma fachowego podstawowym warunkiem postępu jest wzmocnienie ruchu zawodowego przez rozwój organizacji zawodowej, zmierzającej nie tylko do reprezentacji i obrony interesów zawodowych, ale i do dźwignięcia zawodu do odpowiedniego, należnego mu poziomu. Dlatego też Stowarzyszenie Księgowych w Polsce z uznaniem powitało inicjatywę wydawania czasopisma „Rachunkowość — Podatki". Nie stać nas jeszcze na podjęcie samodzielnego wysiłku przy tworzeniu własnego organu prasowego. Zanim to nastąpi, a nastąpić musi, korzystamy z radością z możności nie tylko komunikowania się z Kolegami przy pomocy tej rubryki, ale również ze współpracy redakcyjnej z tymi Kolegami, którzy podjęli trud wydawania miesięcznika. Chcemy im pomóc, aby czasopismo było istotnie cennym przyczynkiem do ulepszenia i usprawnienia zawodu.

* * *

Mamy za sobą długie lata wojny i okupacji. Wyszliśmy z opresji z takimi samymi głębokimi ranami, jak wszystkie zawody i organizacje w Polsce, jak cały Naród. Są one dla nas o tyle cięższe, że w zawierusze dziejowej **ubyli z naszego grona ludzie najlepsi, najbardziej zasłużeni dla życia organizacyjnego, dla pracy zespołowej, a jednocześnie najlepsi fachowcy.** Zanim będziemy mogli zestawić i zanalizować wszystkie nasze straty, uwypuklić zasługi i skromną pracę licznych, dziś nie żyjących kolegów oraz w trwałej formie przekazać ich imiona przyszłości, z profesorami **Konradem Czerwińskim, Andrzejem Bieńkiem oraz Sekretarzem Generalnym Kazimierzem Smoleńskim na czele,** oddajmy cześć ich świetlanej pamięci. Oby ich wysiłek, praca szczera

i bezinteresowna, a wytrwała i owocna na terenie ruchu zawodowego, stała się wzorem dla nas dawnych i dla licznych nowych kolegów!

Zginęła duża część naszych ludzi. Wraz z nimi zawierucha wojenna zmiotła z powierzchni dorobek pracy wielu lat na polu organizacyjnym, w postaci Związku Księgowych w Polsce. Stracony został własny lokal, bogata biblioteka i urządzenia i to nie tylko w centrali w Warszawie, ale i w poszczególnych oddziałach na terenie całego kraju. Pozostała jednak i żyje w nas tradycja organizacyjna, pozostały w pamięci wypróbowane metody pracy zespołowej i piękne przykłady oddania się sprawie ogólnej.

Obok zniszczenia tego co było, w związku z całkowitą przebudową ustroju państwowego, zmianą granic, przesunięciami w zakresie wagi gatunkowej poszczególnych ośrodków życia, przybyciem nowych potężnych ośrodków przemysłowych i handlowych, wysunięciem nowych idei i haseł nastąpiły zasadnicze, rewolucyjne zmiany dla naszego ruchu zawodowego, które musiały nim silnie wstrząsnąć. Trzeba, rzecz jasna, wiele czasu, aby w tej dziedzinie ponownie wrócić do równowagi i stworzyć nowe formy organizacyjne.

Jednocześnie z poważnym rozproszeniem dawnych naszych towarzyszy pracy organizacyjnej mamy do czynienia **z olbrzymim przypływem do zawodu sił nowych**, młodych, podejmujących ważne funkcje nieraz w warunkach bardzo trudnych, nieraz bez dostatecznych kwalifikacyj naukowych, czy praktycznych. Tego wymaga bowiem życie i fakt ten musi być przez nas brany w rachubę, ponieważ nakłada na nas olbrzymie i ważne zadania. Musimy bowiem nie tylko przyczynić się do podniesienia zawodu do odpowiedniego poziomu, ale również wciągnąć w ramy organizacyjne licznych młodych kolegów, musimy przygotować tych, którzy nas zastąpią względnie silnie poprą swą własną, realną pracą w Stowarzyszeniu.

* * *

Słusznym też w świetle powyższego wydaje się pytanie: **cośmy przez ubiegłe dwa lata zrobili na polu organizacyjnym? Czy posunęliśmy się naprzód i jakie są widoki na przyszłość?**

Należymy więc dziś wszyscy do zawodowych związków branżowych, zogniskowanych w K. C. Z. Z. Tworzymy już, względnie będziemy tworzyli w niedalekiej przyszłości, sekcje zawodowe w tych związkach. Organizacje te przejęły na siebie liczne, mieszczące się w ramach naszego Związku przedwojennego funkcje, i te, rzecz jasna, z działalności Stowarzyszenia Księgowych w Polsce odpadają. Pozostaje nam jednak olbrzymie pole do pracy i z tego właśnie względu powołanie do życia organizacji typu Stowarzyszenia uznaliśmy za konieczne i potrafiliśmy o tym przekonać właściwe czynniki, uzyskując po wielomiesięcznych staraniach zatwierdzenie statutu, a tym samym formalną podstawę działania .

Stowarzyszenie nasze jest więc **organizacją dobrowolną** wszystkich tych, którzy w zawodzie pracują, począwszy od pomocników księgowych, kończąc na profesorach uczelni akademickich. Interesuje nas cały zawód, bez względu na branże, specjalności, funkcje itp., cały też zawód jednoczymy. Stowarzyszenie stawia sobie za cel: **rozwijanie i doskonalenie rachunkowości wszelkimi dostępnymi sposobami, przyczynianie się do jej upowszechnienia w życiu praktycznym, przede wszystkim przez współdziałanie ze wszystkimi zainteresowanymi czynnikami w państwie, przez czuwanie nad należytym poziomem etycznym i zawodowym członków, wreszcie przez reprezentowanie zawodu w kraju i za granicą.**

Obok tego Stowarzyszenie, jako organizacja ponadbranżowa, powołane jest **do obrony interesów zawodowych, ekonomicznych i kulturalnych dla podnoszenia stopy życiowej członków. Nie zajmujemy się natomiast sprawami płacy i czasu pracy, które są wyłączną domeną związków zawodowych.**

Na tej płaszczyźnie działania nie dublujemy w żadnym razie pracy związków zawodowych. W ten sam bowiem sposób, jak technicy lub inne zawody w swych dobrowolnych stowarzyszeniach, musimy organizować naszą pracę, nasz zawód, jeśli chcemy istotnie dojść do jego dźwignięcia pod każdym względem w górę. W ten sam sposób i w najszerszym zakresie musimy ściśle współpracować z K. C. Z. Z., współpraca ta bowiem leży nie tylko u podstaw prawidłowej organizacji, ale jest koniecznym warunkiem powodzenia. Formy tej współpracy wysunie — względnie wysunęło już — samo życie, gdy wyjdziemy z fazy organizacyjnej, gdy należycie okrzepniemy i będziemy mogli ze swej strony wnieść realny aport do wspólnego wysiłku w zakresie usprawnienia i rozwoju ruchu zawodowego.

* * *

Mamy szerokie granice działania w ramach naszego statutu. Cośmy jednak realnie zrobili w okresie od września ub. r., tzn. od momentu uzyskania statutowych podstaw działalności? Powiedzmy jasno: **niewiele w stosunku do potrzeb, dużo w stosunku do możliwości i środków działania, jakimi dysponowaliśmy.**

Powołaliśmy więc Główny Komitet Organizacyjny, którego zadaniem jest doprowadzić do powstania oddziałów Stowarzyszenia na terenie całego kraju oraz do zorganizowania pierwszego Zjazdu Delegatów dla powołania w drodze wyborów Zarządu Głównego Stowarzyszenia. Do dnia dzisiejszego utworzono i pracują oddziały Stowarzyszenia w Warszawie, Łodzi i Poznaniu. W toku są prace organizacyjne przy tworzeniu oddziałów w Katowicach, Jeleniej Górze, Gdyni, Krakowie i Lublinie. Do końca roku zamierzamy we wszystkich miastach wojewódzkich utworzyć oddziały. Wówczas Zjazd Delegatów będzie mógł zakończyć ostatecznie okres organizacyjny.

Do dziś w szeregach naszych zorganizowaliśmy około 1500 członków. Codziennie ich przybywa i przybywać musi, **członkiem naszym bowiem może być każdy obywatel Rzeczypospolitej, posiadający czynne prawo wyborcze, odpowiednie kwalifikacje zawodowe i nieposzlakowaną opinię.** Jednoczymy już dziś zarówno pomocników księgowych — najmłodszych naszych kolegów, dopiero wkraczających w zawód, jak księgowych samodzielnych, biegłych księgowych, nauczycieli i profesorów rachunkowości. W pracy naszej poszliśmy przede wszystkim w kierunku doskonalenia zawodowego oraz nawiązania kontaktu z członkami dla okazania im czynnej pomocy w pracy. Dlatego też zorganizowaliśmy poprzez nasze oddziały w Warszawie i w Łodzi 3 kursy dla księgowych, z których 2 na poziomie wstępnym, jeden na wyższym. Przy pomocy tych kursów, prowadzonych w całości własnymi siłami, bez jakichkolwiek subsydiów, przygotujemy w tym roku lub podniesiemy kwalifikacje ponad 200 osób. Z po-

czątkiem nowego roku szkolnego przewidujemy zwiększenie i zróżniczkowanie ilości kursów nie tylko w ośrodkach dotychczasowych, ale i w innych. W Poznaniu koledzy nasi biorą czynny udział w kursach, zorganizowanych przez Akademię Handlową.

We wszystkich czynnych już ośrodkach zorganizowano wieczory dyskusyjne. Odbywają się one z reguły raz na tydzień i dają możność członkom nie tylko wysłuchania referatów na aktualne tematy, uzyskania rad i wskazówek, ale i przedyskutowania z kolegami interesujących ich zagadnień. W naszych skromnych i nieodpowiadających potrzebom lokalach organizacyjnych prowadzimy już, względnie organizujemy pomoc dla członków w zakresie porad zawodowych oraz pośrednictwa pracy.

Montujemy wreszcie prace Komitetów Naukowych, jako wewnętrznych organów Stowarzyszenia, jednoczących najbardziej kwalifikowanych kolegów dla rozwiązywania zagadnień związanych z doskonaleniem zawodu przez pracę oświatową, instrukcyjną i opiniodawczą.

W najbliższej przyszłości czeka nas rozwiązanie trudnej i odpowiedzialnej sprawy **unormowania zawodu księgowego, jego kwalifikacyj, uprawnień i obowiązków.** Nie potrafiliśmy jej rozwiązać przed wojną. Dziś mamy jedyną okazję, aby przyczynić się do prawidłowych i tak koniecznych rozstrzygnięć. Pracujemy, walcząc z przeróżnymi trudnościami życia powojennego. Do najważniejszych należą: szczupłość środków materialnych, brak odpowiednich lokali dla biur i zebrań, wreszcie brak chętnych do współpracy, względnie tak wielkie przeciążenie pracą zarobkową członków, które nie pozwala im z należytą energią współdziałać w rozwoju Stowarzyszenia. Jednak wszystko mija, nasze kłopoty i troski też nie są wieczne. Patrzymy więc ze spokojem w przyszłość, wierząc, że okres najtrudniejszy jest przebyty, że **wszyscy nasi koledzy w zawodzie ze zrozumieniem wagi chwili i swego obowiązku przystąpią do organizacji naszej i czynnie dopomogą do spełnienia postawionych celów.**

Koledzy piszą do nas...

E. Sz., Łódź.

„Chcę zwrócić uwagę władz nadrzędnych na jedną z największych bolączek dzisiejszej księgowości w państwowych przedsiębiorstwach przemysłu skórzanego. Jest jasne, że już niedługo tolerowane będzie sporządzanie bilansów raz na rok i to po upływie wielu miesięcy od końca okresu sprawozdawczego.

W gospodarce planowej bilansowanie będzie niezbędne co miesiąc i, aby temu podołać, księgowy musi kontować bez zaległości. Różne są przyczyny, które dotychczas utrudniają doprowadzenie księgowości do pełnej sprawności, a mianowicie: brak wykwalifikowanych księgowych, nieznajomość jednolitego planu kont i inne. Największa jednak przeszkoda w naszych zakładach jest niezależna od księgowego. Jest nią brak faktur lub wielkie opóźnienia w nadsyłaniu faktur za materiały dostarczane zakładom przez Centrale Zaopatrzenia, które tłumaczą się tym, że wielka część materiałów pochodzi ze źródeł zagranicznych i że rozliczenia nadchodzą z wielkim opóźnieniem. Są wypadki, że dotychczas nie nadesłano faktur za materiały dostarczone w 1945 roku.

Taki stan rzeczy nie daje nawet najlepszemu księgowemu możliwości sprawnej organizacji kontowań i kalkulacyj. Nakazem chwili jest więc opracowanie przez Centralne Zarządy stałego cennika na wszystkie materiały do produkcji, dostarczane przez Centrale Zaopatrzenia zakładom. Dotychczas było to trudne do zrealizowania ze względu na to, że nie wszystkie artykuły miały ustabilizowane ceny. Obecnie, przypuszczam, możliwość ta istnieje. Różnice, które powstaną pomiędzy cenami stałego cennika, a faktycznym zakupem, muszą być odniesione na specjalne, w tym celu stworzone konto. Saldo tego konta w końcu nie będzie takie wielkie, żeby Centrala nie mogła go pokryć we własnym zakresie. Jeśli chodzi o przemysł skórzany, jest to o tyle ułatwione, że wszystkie prawie potrzebne do produkcji materiały są dostarczane zakładom przez Centrale Zaopatrzenia, i gdyby nawet były wypadki, że pojedyncze fabryki zakupywałyby niektóre artykuły pomijając Centrale Zaopatrzenia, wtedy różnice cen tych artykułów do cen tychże artykułów w cenniku stałym byłyby każdorazowo awizowane Centrali, prowadzącej rozliczenia tego konta.

Stały cennik materiałów do produkcji niewątpliwie przyśpieszy usprawnienie księgowości w zakładach przemysłowych".

Przyp. Red.:

Bolączka wyżej opisana jest dość powszechna. Usunięcie jej nie wydaje nam się jednak ani łatwe ani rychło możliwe, jeśli pominiemy wypadki patologiczne, wynikające z chaosu, niedbalstwa, czy nieodpowiedzialności pewnych ośrodków dyspozycji gospodarczej. Tych ostatnich jest chyba coraz mniej. Jeśli jeszcze są, trzeba z nimi walczyć. Księgowy winien zajmować wobec nich czynną postawę, bombardując ciągle i na różne sposoby o nadsyłanie wszelkich brakujących załączników.

Dr T. K., Grudziądz:

„Skoro od podatnika żąda się dokładnego wypełnienia zobowiązań, to i vice versa, postanowienia określające te zobowiązania winny być jasne i rzeczowo uzasadnione. Temu wymogowi nie czynią zadość m. i. postanowienia dotyczące obrotu podatkowego.

Ustawa z 4.5.1938 o podatku obrotowym, obowiązująca do końca roku 1945, w art. 5 (1) stanowiła, że obrotem jest „zapłata należna za spełnione świadczenia będące przedmiotem podatku". Wobec tego obowiązek podatkowy powstawał z chwilą wykonania świadczenia bez względu na to, czy i kiedy zapłata nastąpiła. Konsekwencją tego było, że mimo nieotrzymania jeszcze, lub w ogóle zapłaty, trzeba było uiścić podatek, a więc do wykonanego świadczenia dołożyć jeszcze gotówkę na podatek, zamiast — jakby to było logicznym — oddać skarbowi część zapłaty uzyskanej.

Nowy dekret z 22.12.45 o podatku obrotowym obowiązujący od 1.1.1946 określa w art. 15 (2), że obrotem jest „odpłata za świadczenia będące przedmiotem podatku". Wobec tego obowiązek podatkowy powstać może dopiero z chwilą otrzymania przez świadczącego odpłaty, gdyż przedtem o istnieniu odpłaty logicznie nie może być mowy. Skoro więc ustawodawca, zatrzymując zresztą zasadniczą konstrukcję ustawy o podatku obrotowym, zmienił poprzednie określenie obrotu na nowe, to oczywiście musiał sobie zdawać sprawę z konsekwencji tej zmiany, względnie chciał wyraźnie te konsekwencje osiągnąć, a mianowicie uzależnić zapłatę podatku od faktu pobrania zapłaty za świadczenie; chciał zatem świadczącego zwolnić od wykładania podatku przed otrzymaniem przezeń zapłaty, względnie zwolnić go całkiem od zapłaty podatku w razie nieotrzymania zapłaty, czyli w razie utraty pretensji. Nie trzeba uzasadniać, że obie te konsekwencje, aczkolwiek niemiłe dla fiskusa, gospodarczo i społecznie są zupełnie uzasadnione.

Tymczasem Dz. U. R. P. Nr 15 z 15.2.47 przyniósł rozporządzenie wykonawcze do tego dekretu, datowane z 31.12.46, a obowiązujące z mocą wsteczną od 1.1.1946. Ten całoroczny okres przygotowania urzędowej interpretacji dekretu przyniósł w § 68 przekreślenie wyżej rozwiniętych konsekwencyj. Brzmi on mianowicie: „W przedsiębiorstwach prowadzących prawidłowe księgi handlowe obrót podatkowy powstaje z chwilą ujawnienia w księgach należności za spełnione świadczenie". Przepis ten jest oczywiście sprzeczny z brzmieniem art. 15 (2) dekretu, który wyraźnie stanowi, że obrotem jest odpłata, a więc nie należność, co przecież jest grubą różnicą. Odpłatą może być tylko wzajemne świadczenie odbiorcy, ale nigdy należność, a tym mniej jej ujawnienie w księgach handlowych dostawcy.

Przepis ten zatem, jako nie mający uzasadnienia w ustawie, musiałby być przez Najw. Trybunał Administracyjny uznany za nieważny i sprzeczny z intencją ustawodawcy (choć w tym wypadku identycznego z wykonawcą).

Tak samo i przepis § 69 (5): „strat na dłużnikach nie wyłącza się z podstawy opodatkowania", jest w logicznej sprzeczności z pojęciem odpłaty.

Byłoby zatem wskazane zniesienie obu tych przepisów, tj. § 68 i § 69 (5), a natomiast postanowienie, że podatnicy prowadzący prawidłowe księgi handlowe mają księgować należności za wykonane świadczenia na rachunek sprzedaży (dostawy) kredytowej, z którego mają być potrącane storna, bonifikaty i odpisy, tak aby rzeczywiste wpływy z końcem każdego miesiąca były przenoszone na rachunek utargu tj. obrotu podlegającego opodatkowaniu. Podstawą obliczenia tego przeniesienia byłaby nadwyżka każdorazowego salda rachunku sprzedaży kredytowej ponad sumę otwartych rachunków dłużników za świadczenia (dostawy). Przy zamknięciu rocznym saldo rachunku sprzedaży kredytowej przenosiłoby się na rok następny jako przechodnia pozycja stanu biernego. W ten sposób księgi handlowe byłyby podstawą opłacania podatku w miarę rzeczywiście uzyskanej odpłaty zgodnie z brzmieniem dekretu."

Przypisek Redakcji:

List powyższy drukujemy bez komentarza, traktując go jako sugestię dyskusyjną.

To i owo — z kraju i zagranicy

POKŁOSIE CZTERECH MIESIĘCY (styczeń—kwiecień 1947)

Nie ukazywało się dotychczas u nas pismo fachowe, poświęcone wyłącznie zagadnieniom rachunkowości. W Polsce przedwrześniowej pism takich było kilka. Zainteresowanie jednak dla zagadnień rachunkowości jest ogromne, czego dowodem, iż na przestrzeni tylko dwu wymienionych miesięcy br. ukazały się na różnych łamach następujące artykuły:

Dotyczy ksiąg handlowych — H. M. — Przemysł Fermentacyjny 1947, nr 1—2 (17—18).

Jeszcze o obowiązku prowadzenia ksiąg — Dolnośląski Biuletyn Gospodarczy 1947, nr 1.

Kilka uwag o zamknięciach rachunkowych — St. Taubwurcel — Przemysł Włókienniczy 1947, nr 1.

Księgi i obowiązek ich prowadzenia — Feliks Wajcht — Informator Gospodarczy Okręgu Izby Przemysłowo-Handlowej w Częstochowie 1947, nr 1—2.

Księgi handlowe uproszczone i podatkowe — Andrzej Widera — Rzemieślnik Śląski 1947, nr 1; H. Tarnowicz — Śląski Informator Przemysłowy 1947, nr 1 (12).

Księgowanie zakupów w hurtowniach farmaceutycznych i aptekach — Śląski Informator Przemysłowy 1947, nr 2 (13).

O księgowości słów parę — Kazimierz Sowa — Kupiec Polski 1947, nr 1, 2.

O zadaniach kalkulacji fabrycznej — Płużek — Echo HCP 1947, nr 2.

Organizacja księgowości i zjednoczeń — Wacław Szadkowski — Przegląd Skórzany 1947, nr 2.

Rachunkowość gospodarstw rolnych w szkołach rolniczych — Józef Grabowski — Oświata Rolnicza 1946, nr 12.

Rola rachunkowości w akcji org. wsi i gospodarstw oraz w nauce ekonomii w szkolnictwie rolniczym — Jan Sondel — Oświata Rolnicza 1947, nr 1—2.

W sprawie sporządzania inwentury w księgarniach — Edward Fryt — Kupiec Polski 1947, nr 2.

Zastosowanie jednolitego planu kont do amerykanki — Edward Wojciechowski — Przegląd Organizacji 1947, nr 1.

Cesja wierzytelności wobec Skarbu Państwa na pokrycie zaległości podatkowych — Józef Tendera — Śląski Informator Przemysłowy 1947, nr 3 (14).

Czy nasza polityka podatkowa winna ulec zmianie? — Rzemieślnik Śląski 1947, nr 3.

Działalność naukowa, literacka i artystyczna a podatek dochodowy — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 10.

Księgowość a postępowanie podatkowe — A. Andrzejewski — Czasopismo Skarbowe 1947, zesz. 1—2.

Na marginesie dekretów o podatku od nabycia praw majątkowych i opłaty skarbowej — Jerzy Opydo — Czasopismo Skarbowe 1947, zesz. 1—2.

O właściwe obliczenia zaliczek na podatek dochodowy — Kupiec Polski 1947, nr 3.

Przedterminowe przedkładanie bilansu Urzędowi Rewizyjnemu — Kupiec Polski 1947, nr 3.

Uwagi do wyjątkowych przepisów postępowania podatkowego o księgach — T. Ładyżyński — Czasopismo Skarbowe 1947, zesz. 1—2.

Zagadnienie zeznań podatkowych — Zygmunt Mielcarzewicz — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 8.

Zamknięcia rachunkowe za rok 1947 w świetle wymogów skarbowych — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 12.

Zmiany w podatku dochodowym — S. Kołakowski — Spółdzielczy Przegląd Bankowy 1947, nr 4; — Wiadomości Drogistowskie 1947, nr 7.

Badanie kosztów własnych w przedsiębiorstwach przemysłowych — Jan Kujawski — Gospodarka Planowa 1947, 6 (8).

Bieżąca ewidencja urządzeń fabrycznych w kalkulacji kosztów własnych — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 9.

Ewidencja urządzeń fabrycznych dla celów amortyzacji — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 7.

Gospodarka inwentarzem krótkotrwałym — Mieczysław Pemper — Przegląd Organizacji 1947, nr 3.

Kontrola i rozliczenie materiałów — Włodzimierz Wroński — Przegląd Techniczny 1947, nr 3, 4.

Kontrola opakowań zwrotnych — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 16.

Kontrola zapasów magazynowych — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 10.

Kontrola zużycia urządzeń wytwórczych — J. Witowski — Przegląd Techniczny 1947, nr 5.

Metody odpisów amortyzacyjnych — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 3.

O potrzebie nowych metod badania kosztów własnych — Jan Falewicz, Hutnik 1947, zesz. 1.

O zadaniach kalkulacji fabrycznej — Józef Płużek — Echo HCP 1947, nr 3, 4.

Różnice kalkulacyjne — Kazimierz Sowa — Przegląd Organizacji 1947, nr 3.

Statystyka porównawcza kosztów — Jan Kujawski — Przemysł Fermentacyjny 1947, nr 3 (19).

Ustalanie wyjściowej wartości urządzeń fabrycznych dla celów amortyzacyjnych — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 8.

Wartość majątku i oprocentowanie kapitału zainwestowanego — Jerzy Witowski — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 5.

Bilansowa wartość składników majątkowych stałych w minionym roku gospodarczym — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 9.

Jednolity plan kont — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 8.

Konta finansowe według jednolitego planu kont — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 10.

Konta kosztów w księdze głównej według jednolitego planu kont — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 17.

Konta majątku stałego, kapitałów własnych i sprawozdawcze według jednolitego planu kont — M. Nowicki Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 9.

Księgi podatkowe — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 4, 5, 7.

Księgowanie transakcji komisowych, M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 14, 15.

Księgowanie zakupów dokonywanych przez hurtownie farmaceutyczne — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 4.

Księgowanie zakupu materiałów i towarów według jednolitego planu kont — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 14.
Księgowość uproszczona — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 3.
Księgowy w gospodarce planowej — Jan Kujawski — Przemysł Fermentacyjny 1947, nr 4, 5 (20—21).
O księgowości słów parę. Cz. 5, 6 — Kazimierz Sowa — Kupiec Polski 1947, nr 3, 4.
Organizacja księgowości zakładów i zjednoczeń — Wacław Szadkowski — Przegląd Skórzany 1947, nr 1.
Sporządzanie remanentu przy księgach podatkowych — Kupiec Polski 1947, nr 3.
Układ kont pozaoperacyjnych i rozliczeniowych według jednolitego planu kont — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 11, 12.
Ustalenie zaliczki miesięcznej na podatek obrotowy i dochodowy w przedsiębiorstwach i zakładach prowadzących księgi podatkowe — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 6.
Wprowadzenie do ksiąg zakupu towarów na podstawie dowodów wewnętrznych — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 3.
Wycena przedmiotów majątkowych (Nowe zasady księgowości handlowej) — Z. Mielcarzewicz — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 4.
Zasady prawidłowego bilansowania, Kazimierz Niemski — Spółdzielczy Przegląd Bankowy 1947, nr 4.
Zastosowanie jednolitego planu kont w żurnalu tabelarycznym — M. Nowicki — Tygodnik Gospodarczy 1947, nr 13.

* * *

Z konferencji w sprawie planu kont w spółdzielniach, odbytej w Centrali Związku Rewizyjnego Spółdzielni R. P., w dniach 17 i 18 czerwca 1947 r.

Na konferencji uzgodniono m. in., że jednolity plan kont, zatwierdzony przez Przewodniczącego Komitetu Ekonomicznego Rady Ministrów, powinien być podstawą dla ramowego planu kont dla wszystkich spółdzielni. Wyjątek stanowią jedynie spółdzielnie kredytowe. Dla szczegółowego opracowania zagadnienia wybrano 3 podkomisje, a mianowicie:

I. Podkomisja: Rozbudowanych Spółdzielni Spożywców.
II. Podkomisja: Spółdzielni Przetwórczych i Pracy.
III. Podkomisja: Central Gospodarczych.

Powyższe podkomisje przepracują zagadnienia w przeciągu miesiąca lipca i sierpnia rb.

Na zakończenie konferencji przewodniczący dokonał przeglądu prac konferencji i zdefiniował wytyczne, a mianowicie:
1) przyjęto zasadę jednolitego ramowego planu kont, w oparciu o plan „rządowy" co do klas 0—4, 8—9;
2) do przepracowania klas rozliczeniowych (5, 6 i 7) powołano specjalne podkomisje;
3) metoda księgowości w zasadzie jest dowolna;
4) termin wprowadzenia ramowego planu kont — 1. 1. 1948;
5) wzory ksiąg i druków, jako też instrukcje do planów kont będą odrębnie opracowane;
6) wybór odmiany przebitki będzie dokonany później;
7) ostateczne zatwierdzenie przepracowanych przez podkomisje materiałów nastąpi na następnym plenarnym posiedzeniu Komisji, którego termin ustali przewodniczący w porozumieniu z Biurem Studiów i Planowania Centrali Związku Rewizyjnego.

Projekty nowych rozporządzeń dotyczących rachunkowości

Jak się dowiadujemy, przygotowywane są obecnie projekty dwu nowych rozporządzeń, dotyczących bezpośrednio wzgl. pośrednio rachunkowości.

Pierwsze z nich wprowadzi pewne zmiany w rozporządzeniu Ministra Skarbu z dnia 31. 10. 1946 o księgach handlowych, uproszczonych i podatkowych. Zmianą zasadniczą będzie tutaj nowy ustęp w § 6, dotyczący dziennych utargów gotówkowych. Utargi te będą musiały być poparte kwitami z bloczków kasowych urzędowego nakładu, wystawianymi w przebitce, przy czym jeden egzemplarz otrzymać winien odbiorca, a drugi pozostaje w bloczku jako dowód utargu. Kwit będzie musiał zawierać: liczbę kolejną kwitu, kwotę utargu, datę i podpis wystawiającego kwit, oraz pieczęć odnośnego przedsiębiorstwa, z podaniem adresu. Na podstawie kwitów trzeba będzie wpisywać utargi do zestawienia gotówkowych utargów dziennych i dzienną sumę zestawienia przenieść do dziennego raportu kasowego.

Drugi projekt, to projekt rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu, wydanego w porozumieniu z Ministrami: Sprawiedliwości, Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych, w sprawie zmiany rozporządzenia Ministrów: Przemysłu, Aprowizacji i Handlu oraz Żeglugi i Handlu Zagranicznego z dnia 11. 7. 46, w sprawie określenia przedsiębiorstw prowadzonych w większym rozmiarze. Projekt ten brzmi:

„Na podstawie art. 4 § 2 Kodeksu Handlowego zarządza się, co następuje: § 1. W. § 1 pkt. c) rozporządzenia Ministrów: Przemysłu, Aprowizacji i Handlu oraz Żeglugi i Handlu Zagranicznego z dnia 11 lipca 1946 r. wydanego w porozumieniu z Ministrami: Sprawiedliwości, Skarbu oraz Rolnictwa i Reform Rolnych w sprawie określenia przedsiębiorstw, prowadzonych w większym rozmiarze (Dz. U. R. P. Nr 36, poz. 223) wyrazy „5 milionów zł" zastępuje się wyrazami: „12 milionów złotych".

§ 2. Rozporządzenie niniejsze wchodzi w życie z dniem pierwszym trzeciego miesiąca po ogłoszeniu."

Nowe zarządzenia w Czechosłowacji

Specjalny Dodatek do Gazety Urzędowej Przemysłu (nr 47) publikuje obowiązkowe, branżowe plany kont. We wstępie do nich czytamy:

„Sekretariat Generalny Rady Gospodarczej wyda w dyrektywach wiążących wytyczne rachunkowości dla przedsiębiorstw przemysłowych. Wytyczne te wydane zostaną na mocy postanowienia ustawy z dnia 16. 5. 1946, o jednolitej organizacji rachunkowości przedsiębiorstw oraz na mocy postanowień dekretu z dnia 5. 11. 1946, który określa jednolite zasady rachunkowości. Aby zapewnić dokładne i jednolite wykonanie wspomnianych wytycznych, do czasu wydania przez Sekretariat Generalny Rady Gospodarczej odpowiednich wskazówek po myśli postanowień § 2 ust. 2 cytowanej ustawy, ogłosił prezes Centralnego Zjednoczenia Przemysłu Czechosłowackiego, w porozumieniu z Sekretariatem Generalnym Rady Gospodarczej wiążące, branżowe plany kont, które obowiązują aż do dalszej regulacji. Od 1. 1. 1947 zobowiązane są do wprowadzenia w życie ogłoszonych planów kont wszystkie przedsiębiorstwa znacjonalizowane, ewent. w niektórych branżach i inne przedsiębiorstwa, według odrębnego zarządzenia. Dla reszty przedsiębiorstw dzień, od którego będą zobowiązane oprzeć swoją księgowość finansową o ogłoszone plany kont, zostanie ustalony później. Do tego czasu pozostawia im się do wyboru czy chcą się ogłoszonymi planami kierować, czy też nie".

Dotychczas ogłoszono branżowe plany kont dla następujących przemysłów:

cukrowniczego,
piwowarsko-słodowniczego,
hutniczego,
metalowego,
energetycznego,
drzewnego,
papierniczego,
ceramicznego,
szklarskiego,
tekstylnego,
młynarskiego.

Sytuacja rachunkowości we Francji

Prowadzenie ksiąg handlowych jest jednym z obowiązków zawodowych kupca. Obowiązek ten wynika z art. 8 i następnych francuskiego kodeksu handlowego. Kodeks handlowy nie ogranicza się do nałożenia obowiązku prowadzenia ksiąg, ale ponadto określa, które księgi muszą być prowadzone. Obok tych ksiąg obowiązkowych, kupcy prowadzą księgi różne co do ilości i układu, zależne od rodzaju i rozmiarów przedsiębiorstwa.

Z art. 8 i 9 kodeksu handlowego wynika, iż obowiązkowe są: dziennik i księga inwentarzowa, a poza tym niezbędne jest odpowiednie przechowywanie korespondencji.

a) Dziennik. — Każdy kupiec jest obowiązany do prowadzenia dziennika, wykazującego chronologicznie narastanie jego wierzytelności i zobowiązań i obejmującego wszystkie cyfrowo uchwytne zaszłości przedsiębiorstwa; szczególnie wszystkie przychody i rozchody z jakiegokolwiek tytułu, z wyodrębnieniem sum zużytych miesięcznie na utrzymanie domu.

b) Inwentarz. — Art. 9 kodeksu handlowego nakazuje kupcom sporządzenie każdego roku inwentarza majątku ruchomego i nieruchomego, wierzytelności i zobowiązań i do składania ich z roku na rok. Inwentarz musi być przez kupca podpisany osobiście.

Art. 8 określając treść dziennika mówi m. in.: „całą zawartość ksiąg pomocniczych, używanych w przedsiębiorstwie".

Księgi pomocnicze (a właściwie — różne) są więc wykazem szczegółowym tego, co reasumuje dziennik. Prowadzenie różnych ksiąg handlowych na luźnych kartach nie jest kwestionowane, ponieważ są to księgi fakultatywne. Problem ten przedstawia się inaczej w odniesieniu do ksiąg obowiązkowych. Nigdy nie uznano dotychczas formalnie za prawidłowy dziennik, prowadzony na luźnych kartkach. Niedawno la Direction générale d'Enregistrement potwierdziła, że księgi handlowe, prowadzone na luźnych kartkach, nie mogłyby być przyjęte przez powyższy urząd, szczególnie w sprawach, dotyczących ustalenia długów. Stanowisko bardzo formalistyczne i tradycjonalistyczne.

Ustawodawca chce, aby księgi, które nakazuje kupcom prowadzić, przedstawiały wartość dowodową dla osób trzecich i dlatego zakazuje i utrudnia różnego rodzaju poprawki. Księgi mają być oparafowane i poświadczone przez sądy handlowe albo przez burmistrza lub jego zastępcę (w małych miejscowościach). Numeracja kart ma zapobiec różnym nadużyciom. Parafowanie polega na skróconej sygnaturze urzędnika państwowego i ma uniemożliwić ewentualny zamiar zastępowania kartek innymi. Poświadczenie zawiera stwierdzenie przedłożenia ksiąg, nazwisko urzędnika i kupca i ilość kartek. Formalności te odbywają się bez kosztów.

Do tego należy dodać, że art. 10 kodeksu handlowego nakazuje kupcom prowadzić księgi w porządku chronologicznym, bez luk, przerw, zapisów na marginesie, co ma zapewnić rzetelność zapisów i przeszkodzić dodatkowym zmianom, które zamierzałoby się później wprowadzić. W razie błędu lub omyłki, trzeba przeprowadzić nowy zapis. Ten sam artykuł poddaje corocznej „wizie" dziennik i księgę inwentarzową, ale ustawa z dnia 15. 1. 1930 r. zniosła tę formalność bez znaczenia, która w praktyce i tak nie była przestrzegana. Kupcy są zobowiązani do przechowywania ksiąg handlowych przez 10 lat, licząc od ostatnich zapisów każdej księgi.

Kary za nieprzestrzeganie przepisów prawnych w odniesieniu do księgowości, są następujące:

1. Według art. 13 kodeksu handlowego o ile księgi obowiązkowe nie odpowiadają wymogom nie będą mogły być przedstawiane jako dowód i uznane za wiarogodne.
2. Na mocy art. 586 tegoż kodeksu, kupiec, który ogłosił upadłość albo przedsiębiorstwo jego znajduje się w likwidacji sądowej, a nie prowadził ksiąg i nie miał dokładnych inwentarzy, zaś księgi jego są niekompletne lub nierzetelne, może być uznany za zwykłego bankruta.

Art. 154 kodeksu handlowego pozwala na badanie ksiąg i zobowiązuje banki, kupców, administratorów dóbr i wszystkich tych, którzy mają jakąś łączność z wypłacaniem dochodu, do przedkładania na każde żądanie rewizora skarbowego, upoważnionego do przeprowadzenia kontroli, ksiąg przepisanych przez kodeks handlowy, a także innych ksiąg, załączników, dowodów wpłat i wypłat. Prawo powyższe obejmuje także w spółkach księgę akcyj i obligacyj i kartę obecności z walnego zgromadzenia.

Dyskutowano nad problemem, czy Urząd Skarbowy może korzystać z tego prawa dla ustalenia podatków, które nie wymagają żadnej deklaracji ze strony podatnika. Bez wątpienia art. 154 kodeksu handlowego może być zastosowany przez Urzędy Skarbowe dla kontroli do wymiaru podatku dochodowego. Ma to ułatwić badanie zeznań podpisanych przez zainteresowanego lub osoby trzecie. W ten sposób mogą być na przykład dokonane poszukiwania w księgach kupca, odnoszące się nie do niego, ale do innych podatników. Takie poszukiwania mogą także mieć miejsce w bankach, dla wykrycia zatajeń dokonanych przez ich klientów.

Art. 156 kodeksu handlowego przewiduje, że odmowa przedłożenia ksiąg albo zniszczenie ich przed upływem 10 lat, są uważane jako przewinienia i uprawniają do nałożenia grzywny od 1.000 do 10.000 fr. W wypadku zaś zlekceważenia tego obowiązku do grzywny od 100 fr. minimum, za każdy dzień zaniechania.

Komisja Ministerialna, utworzona w czasie wojny w 1942 roku, przygotowała projekt obowiązkowego planu kont. Plan ten spotkał się z obszerną krytyką i nie był nigdy wprowadzony w życie. Obecnie inna Komisja Ministerialna dla Normalizacji Księgowości przygotowuje nowy projekt, który będzie się od tamtego zasadniczo różnił.

Widać z tego, iż ustawodawstwo francuskie jest w odniesieniu do rachunkowości bardziej liberalne niż nasze. Nie nakłada obowiązku udokumentowania zapisów rachunkami o ściśle określonej formie — przeciwnie — dopuszcza nawet „różnego rodzaju dowody" a nawet domniemania. Dalej, nie mówi nic o przechowywaniu brudnopisów inwentarza, o prowadzeniu kontroli towarowej ani o konieczności wykazywania szczegółowo dostawców i odbiorców. Brak też wzmianki o tym, że zapisy muszą być dokonywane bieżąco i że odpisy amortyzacyjne należy przeprowadzić bez względu na wyniki bilansowe. Dziwnie tradycyjne jest ustosunkowanie się do luźnych kart dziennikowych i kontowych oraz obowiązek parafowania i poświadczania ksiąg handlowych. Ustawodawstwo podatkowe nie interesuje się rachunkowością prawie wcale, normalizacja zagadnień rachunkowości znajduje się w powijakach. (KS)

Z PRAKTYKI — DLA PRAKTYKI

(z czasopisma „Podnikova organisace", — Praga)

1. Nowoczesne wyposażenie biurka.

W nowocześnie prowadzonych przedsiębiorstwach zwraca się uwagę na to, by pracownicy byli wyposażeni w możliwie jak najlepsze narzędzia, przyrządy itp. Jest to pęd zdrowy i usprawiedliwiony, ponieważ lepsze gatunkowo narzędzia, mimo iż są droższe, szybko się amortyzują, umożliwiają bowiem większą wydajność pracy.

O tej zasadzie, która na płaszczyźnie produkcji nie podlega dyskusji, zapomina się jakże często w pracy biurowej. Spojrzawszy na biurko urzędnicze, czy to księgowego, czy urzędnika działu sprzedaży lub działu zakupów, zauważymy zwykle najprymitywniejsze wyposażenie, takie jakie zalegały te same biurka niejednokrotnie jeszcze 50 lat temu. Zauważymy tam: kałamarz, kilka stalówek i ołówków, drewnianą linijkę, nadłamaną obsadkę itp. Brak natomiast jakichkolwiek nowoczesnych pomocy biurowych, jak linijki z podziałką logarytmiczną, podręcznych i poręcznych kartotek, unowocześnionych kalendarzy terminowych, podręcznej registraturki, maszyny do liczenia itp. Zauważymy również brak podkładek szklannych, pod którymi mieścić się mogą potrzebne ustawicznie zestawienia stawek, cen, współczynników itd. Obserwuje się również nagminnie fakt pożyczania z sąsiedniego biurka nożyczek, kleju, spinaczy, maszynki do spinania, dziurkacza i innych pomocy, które powinien posiadać do swojej wyłącznej dyspozycji każdy pracownik umysłowy.

Rozglądnij się więc w swoim przedsiębiorstwie, zaobserwuj jak wyposażeni są pracownicy umysłowi w pomoce biurowe, a jeżeli zaopatrzenie to nie jest wystarczające, uzupełnij je.

nie dając się uwieść mirażowi oszczędności. Daj każdemu pracownikowi wszystkie pomoce jakich potrzebuje do wykonywania pracy, ale pomoce możliwie najnowocześniejsze i najlepsze gatunkowo. Poniesione w związku z tym koszty, przyniosą przedsiębiorstwu wielokrotne korzyści, oszczędzając mnóstwo wysiłków i czasu.

2. Usprawnić ewidencję opakowań.

Ewidencja szczegółowa opakowań własnych, wydawanych odbiorcom z zastrzeżeniem ich zwrotu, nie jest w wielu przedsiębiorstwach prowadzona wystarczająco dokładnie. Prowadzi się ją zwykle z zaległościami i nie zamyka zbyt często, tak, że początkowe niewielkie nieścisłości i różnice, zwiększają się z miesiąca na miesiąc. Należy podkreślić, że w większych przedsiębiorstwach prowadzenie dokładnej ewidencji opakowań kaucjonowanych jest nieuniknione. Ewidencję tę najlepiej jest i najłatwiej prowadzić według zasad rachunkowości systemu podwójnego, otwierając odrębne konta osobowe dla poszczególnych kontrahentów oraz zapasów magazynowych opakowań kaucjonowanych. Niezależnie od tych ostatnich niezbędne jest prowadzenie specjalnie opracowanego graficznie dziennika, przy czym kontowanie powinno przebiegać o ile możności techniką przebitki.

3. Klucz do kontowań.

Jest rzeczą niezbędną, by wszystkie jednorodne zaszłości kontowane były w przedsiębiorstwach stale pod jednym i tym samym kątem widzenia. Osiągnięcie tego w praktyce możliwe jest tylko wówczas, gdy dyspozycja kontowaniami leży w jednych rękach, a niezależnie od tego utrwalone zostały na piśmie sposoby kontowań poszczególnych charakterystycznych i rzadko powtarzających się zaszłości. Ma to znaczenie zwłaszcza wówczas, gdy osoba wzgl. ostatecznie osoby dysponujące kontowaniami nie są siłami w pełni samodzielnymi i kwalifikowanymi. Najlepszym środkiem są w tym wypadku małe podręczne kartoteki wzgl. „koło-teki", w których układa się poszczególne wskazówki alfabetycznie według słów wybranych, jako symbol oznaczeniowy. Tak ułożone wskazówki zachowają elastyczność i łatwo je później uzupełnić. Postępowanie takie ma znaczenie także i z tego względu, iż stępia konsekwencje wszelkiego rodzaju zmian personalnych w księgowości.

PODDAJ PRÓBIE SWĄ FACHOWOŚĆ...

ZADANIE KONKURSOWE NR 1

Pewne przedsiębiorstwo przemysłowe posiadało w dniu 31. 12. 46, następujący bilans sald:

Treść:	Winien:	Ma:
Tereny i budowle	4.300.000,—	
Maszyny, urządzenia techniczne i środki transportowe	1.000.000,—	
Różne ruchomości	71.000,—	
Udziały w innych przedsięb.	1.350.000,—	
Odbiorcy	3.600.000,—	
Gotówka	10.000,—	
Materiały do wytwarzania	4.000.000,—	
Materiały techniczne, ruchu i in.	370.000,—	
Wyroby półgotowe	10.000,—	
Sprzedaż wyrobów got. i półgot.		1.971.000,—
Kapitał zakładowy		11.500.000,—
Dostawcy		2.720.000,—
Akcepty		331.250,—
Dochody i zyski pozaoperacyjne i nadzwyczajne		40.000,—
Robocizna i wspólne koszty wytwarzania	460.000,—	
Wspólne koszty administracji i sprzedaży	1.391.250,—	
	16.562.250,—	16.562.250,—

Remanenty:

Materiały do wytwarzania	500.000,—
Materiały techniczne, ruchu i inne	40.000,—
Wyroby półgotowe	10.000,—
Wyroby gotowe	3.217.500,—

Produkcja roczna: 858.000 sztuk.

Należy:

1. zestawić bilans majątkowy i wynikowy;
2. obliczyć koszt wytwarzania na jedną sztukę;
3. wyprowadzić cenę kosztów własnych jednej sztuki sprzedanej;
4. oznaczyć cenę sprzedaży jednej sztuki;
5. określić łączny przychód przedsiębiorstwa oraz przychód na jednej sztuce w wypadku, gdyby udało się wspólne koszty administracji oraz sprzedaży obniżyć o połowę, przy założeniu, iż koszty wytwarzania oraz obrót pozostają niezmienione.

Uwaga! Pomiędzy autorów prawidłowych rozwiązań powyższego zadania konkursowego będą rozlosowane 3 nagrody książkowe. Rozwiązanie przesłać należy do 20. 9. 1947, pod adresem Redakcji: Kraków, ul. Grottgera-Boczna 9, m. 7.

Okruchy bibliograficzne

Wydawnictwa krajowe:

Uboga była polska literatura fachowa księgowego przed wojną, uboga jest i obecnie. Podajemy poniżej zarówno nowości, jak i świeże nakłady prac dawnych. Pośród nich zwracamy szczególną uwagę na podręcznik prof. S. Skrzywana, wybitnego fachowca, naukowca i profesora, który to podręcznik winien znaleźć się w rękach każdego dla uporządkowania względnie uzupełnienia posiadanych wiadomości.

1. „Rachunkowość", część I (Ogólne zasady księgowości) Skrzywan S., Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa 1947.
2. „Zarys księgowości kupieckiej przedsiębiorstwa jednostkowego", Karbowiak T., mgr. Kursy Handlowe, Chorzów, stron 138 (zł 140,—).
3. „Księgowość jednostek gospodarczych" Karbowiak T. mgr. Chorzów, 1946 (zł 130,—).
4. „Zasady inwentaryzowania i bilansowania", Skalski W., A. Krzycki, Żnin, 1945, stron 163 (zł 220,—).
5. „Ocena działalności przedsiębiorstw na podstawie zamknięć rachunkowych", Skalski W., A. Krzycki, Żnin, 1945, stron 159 (zł 250,—).
6. „Analiza sprawozdań rachunkowych" Aseńko, Warszawa, 1946 (zł 150,—).
7. „Jednolity plan kont", Skalski W., W. Wilak, Poznań, 1946, stron 70.
8. „Plan kont dla przemysłu włókienniczego", Towarzystwo Powiernicze, Ska z o. o., Łódź, 1946, skrypt, stron 88 (zł 300,—).
9. „Zasady kalkulacji" Wojciechowski E. mgr, Nagłowski i Ska, Częstochowa, 1947 (skrypt)

10. „Obliczanie kosztów własnych", Witowski J., inż., Spółdzielnia Wydawnicza „Wydawnictwa Techniczne", Łódź, 1945, stron 203.

11. „Księgowość i kalkulacja przemysłowa na tle jednolitego planu kont", Kalinowski, Skład Główny „Czytelnik", Katowice, 1947, stron 83.

12. „Bieżąca kontrola kosztów ogólnych w zakładzie przemysłowym", Gorczyca J., mgr, Wiedza, Zawód, Kultura, Kraków, 1947, stron 108 (zł 290,—).

13. BIBLIOTEKA PRAWA PODATKOWEGO: ukazały się:
Tom I: Podatek obrotowy i dochodowy (wyczerpany i częściowo nieaktualny),
Tom II: Podatek od wynagrodzeń (tekst, komentarz, tabele) — zł 320,—.
Tom III: Zobowiązania podatkowe (tekst, komentarz) — zł 350,—.
Wydawca: Związek Zawodowy Pracowników Skarbowych R. P. Warszawa-Praga, Ministerstwo Skarbu.

Wydawnictwa obce (mniej znane).

amerykańskie:
Finney, H. A.: Principles of accounting, s. 802, New York, 1946,
Curtis, A. B.: Mathematics of accountings, s. 480, New York, 1946,
Roy B. Kester: Principles of accountings, s. 235, New York, 1939,
George O. May: Financial Accounting, s. 274, New York, 1943,

angielskie:
Cropper, L. C.: Higher book-keeping and accounts, s. 854, London, 1945,
Fazakerley, Thos. W.: Management accountancy, London, 1944.
Derksen J. B. D.: A system of national book-keeping, s. 31, Cambridge, 1946,
Rowland, Stan. W.: Accounting, London, 1945,

czeskie:
Zimmer, Jarosl.: Základni bilančni pojmy, s. 128, Praha, 1947,
Fiala, Jos.: Podnikové početnictvi (účetnictvi), s. 171, Praha, 1945,
Ing. V. Hurdiková: Jak úctovat, s. 180, 1947,

francuskie i szwajcarskie:
Folliet, Ed.: Le bilan dans les societés anonymes au point de vue juridique et comptable, s. 628, Lausanne, 1946,
Louis Hair: Principes de technique comptable, Paris, 1945,
Käfer, Karl, Dr: Fabrikbuchhaltung und Kalkulation, s. 107, Zürich, 1939,
Giroud, Emil: Manuel de la revision des Livres et du Bilan en Suisse, s. 378, Lausanne, 1945,
Bonjour, P. E.: Manuele de comptabilité, s. 182, Zürich, 1946,
Morrigia, R.: Comptabilité et analyse comptable, s. 224, Zürich, 1943,
Käfer, K. Dr.: Die Betriebsrechnung, Theorie, Methoden und Formen. s. 323, Zürich, 1943.
Käfer, K. Dr.: Industrielles Rechnungswesen, 4 tomy, Zürich, 1946.

Prenumerata miesięcznika „Rachunkowość — Podatki" wynosi (wraz z przesyłką pocztową) kwartalnie 225 zł, półrocznie 450 zł. Numer pojedynczy kosztuje 75 zł. — Cennik ogłoszeń: cała strona 25 tys. zł, pół strony 13 tys. zł, 1/4 strony 7 tys. zł, 1/8 strony 4 tys. zł, 1/16 strony 2½ tys. zł.
Adres Redakcji: Kraków, ul. Grottgera Boczna 9/7. — Adres Administracji: Katowice, ul. 3 Maja 23, tel. 317-73.
Druk: Księgarnia i Drukarnia Katolicka, Katowice, Warszawska 58 R 14443